

**UNIWERSYTET WARMIŃSKO-MAZURSKI
W OLSZTYNIE**

HANNA KMIECIAK

**DOCHODZENIE PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH
PRZEZ JEDNOSTKI SAMORZĄDU
TERYTORIALNEGO I ICH ZWIĄZKI**

**Praca doktorska napisana
w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
pod kierunkiem naukowym
dr hab. Bogumiła Pahl, prof. UWM w Olsztynie**

**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI
KATEDRA PRAWA FINANSOWEGO I PRAWA PODATKOWEGO**

Olsztyn 2020

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów.....	6
Wstęp.....	9

Rozdział I

Charakterystyka podatków i opłat lokalnych oraz sposoby ich wygaszania..... 14

1. Charakterystyka podatków i opłat lokalnych stanowiących największy dochód budżetu gminy..... 14
 - 1.1. Podatek od nieruchomości..... 17
 - 1.2. Podatek rolny..... 29
 - 1.3. Podatek leśny..... 37
 - 1.4. Podatek od środków transportowych..... 41
 - 1.5. Opłata targowa..... 44
 - 1.6. Opłata miejscowa i uzdrowiskowa..... 46
 - 1.7. Opłata od posiadania psów..... 48
 - 1.8. Opłata reklamowa..... 49
 - 1.9. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi..... 51
2. Sposoby wygaszania podatków samorządowych..... 53
 - 2.1. Zapłata podatku..... 54
 - 2.2. Pobranie podatku przez inkasenta..... 58
 - 2.3. Potrącenie..... 61
 - 2.4. Zaliczenie nadpłaty..... 64
 - 2.5. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych..... 66
 - 2.6. Umorzenie zaległości..... 68
 - 2.7. Przedawnienie..... 70

Rozdział II

Istota i pojęcie egzekucji oraz postępowania egzekucyjnego. Zasady postępowania egzekucyjnego..... 81

1. Rys historyczny postępowania egzekucyjnego w prawie polskim..... 81
2. Pojęcie egzekucji i postępowania egzekucyjnego..... 82

3. Postępowanie egzekucyjne a postępowanie podatkowe.....	83
4. Zasady postępowania egzekucyjnego.....	84
4.1.Zasada legalizmu.....	84
4.2.Zasada prawdy obiektywnej.....	86
4.3.Zasada zaufania.....	89
4.4.Zasada informowania stron.....	93
4.5.Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu.....	96
4.6.Zasada przekonywania.....	99
4.7.Zasada szybkości i prostoty postępowania.....	100
4.8.Zasada pisemności.....	102
4.9.Zasada dwuinstancyjności postępowania.....	103
4.10. Zasada trwałości decyzji.....	105
4.11. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść strony.....	107
4.12. Zasada współdziałania organów administracji publicznej.....	109
4.13. Zasada praworządności.....	110
4.14. Zasada celowości i najmniejszej uciążliwości stosowanego środka egzekucyjnego.....	111
4.15. Zasada niezbędności postępowania egzekucyjnego.....	113
5. Prawno-porównawcza analiza postępowań egzekucyjnych w Republice Czeskiej i Rzeczpospolitej Polskiej.....	114
5.1.Wprowadzenie.....	114
5.2.Analiza prawno-porównawcza.....	115

Rozdział III

Przedegzekucyjne postępowanie wierzycieli.....	123
1. Działania informacyjne wierzycieli.....	123
2. Rejestr Należności Publicznoprawnych.....	126
3. Upomnienie.....	132
3.1.Termin wystawienia upomnienia.....	134
3.2.Treść upomnienia.....	136
3.3.Doręczenie upomnienia.....	140
3.4.Rozliczenie wpłaty po doręczeniu upomnienia.....	149
3.5.Koszty upomnienia a ulga w spłacie zaległości podatkowej.....	150
3.6.Brak obowiązku przesłania upomnienia.....	156

Rozdział IV

Przymusowe dochodzenie podatków i opłat lokalnych	160
1. Organy egzekucyjne.....	160
2. Tytuł wykonawczy.....	165
3. Postępowanie prowadzone przez organ egzekucyjny.....	179
3.1. Wszczęcie postępowania egzekucyjnego.....	179
3.2. Odmowa wszczęcia postępowania egzekucyjnego.....	186
3.3. Ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego.....	190
3.4. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego.....	197
3.5. Wstrzymanie postępowania egzekucyjnego.....	203
4. Prawa i obowiązki wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym.....	204
5. Środki obrony zobowiązanego.....	220
6. Środki egzekucyjne.....	234
6.1. Egzekucja z wynagrodzenia za pracę.....	238
6.2. Egzekucja ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego i ubezpieczenia społecznego oraz renty socjalnej.....	241
6.3. Egzekucja z rachunków bankowych oraz wkładów oszczędnościowych.....	242
6.4. Egzekucja z innych wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych	247
6.4.1. Egzekucja z innych wierzytelności pieniężnych.....	247
6.4.2. Egzekucja z praw instrumentów finansowych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach oraz z wierzytelności z rachunków pieniężnych.....	248
6.4.3. Egzekucja z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych.....	250
6.4.4. Egzekucja z weksła.....	251
6.4.5. Egzekucja z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz własności przemysłowej	251
6.4.6. Egzekucja z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością.....	252
6.4.7. Egzekucja z pozostałych praw majątkowych.....	253
6.5. Egzekucja z ruchomości.....	253
6.6. Egzekucja z nieruchomości.....	262
7. Zbieg egzekucji.....	272
8. Zakończenie postępowania egzekucyjnego.....	276

9. Koszty postępowania egzekucyjnego obciążające wierzyciela.....	281
10. Egzekucja w państwie obcym.....	288
Wnioski.....	294
Bibliografia.....	299
Wykaz aktów normatywnych.....	310
Wykaz orzecznictwa.....	317
Ankieta.....	338

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- Konstytucja RP - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zmianami);
- COVID-19 - ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 374 ze zmianami);
- d.r. - ustawa nr 280/2009 z dnia 22 lipca 2009 r. Daňový řád (prawo czeskie);
- k.c. - ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1145 ze zmianami);
- k.p.a. - ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020, poz. 256 ze zmianami);
- o.p. - ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019, poz. 900 ze zmianami);
- o.s.r. - ustawa nr 99/1963 z dnia 4 grudnia 1963 r. Občanský soudní řád (prawo czeskie);
- r.p.w.n.p. - rozporządzenie z dnia 30 grudnia 2015 r., w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1483);
- u.c.p.g. - ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2019 r., poz. 2010 ze zmianami);
- u.f.p. - ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 ze zmianami);
- u.k.w.h. - ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2019, poz. 2204);
- u.p.o.l. - ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019, poz. 1170 ze zmianami);
- u.p.e.a. - ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2019 r., poz. 1438 ze zmianami);
- u.p.l. - ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 888 ze zmianami);

- u.p.r. - ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 333);
- u.w.p.d.p. - ustawa z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 765);

Czasopisma

- Biul. Skarb. - Biuletyn Skarbowy
- Dz.U. - Dziennik Ustaw
- M.Pod. - Monitor Podatkowy
- OTK - Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- OTK-A - Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
- PiP - Państwo i Prawo
- POP - Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
- PPLiFS - Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych

Inne

- CBOSA - Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- NIK - Najwyższa Izba Kontroli
- NSA - Naczelny Sąd Administracyjny
- ONSA - Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSAiWSA - Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSNAPiUS - Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
- OSNC - Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
- OSNP - Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy
- OSP - Orzecznictwo Sądów Polskich
- POSAG - Przegląd Orzecznictwa Sądu Apelacyjnego w Gdańsku
- RIO - Regionalna Izba Obrachunkowa
- SKO - Samorządowe Kolegium Odwoławcze
- SN - Sąd Najwyższy
- TK - Trybunał Konstytucyjny

TNOiK - Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierowania
TS - Trybunał Sprawiedliwości
TSUE - Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA - Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Prawne podstawy nakładania obowiązków podatkowych w Polsce stanowi obowiązująca od 17 października 1997 roku Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. W art. 217 ustawodawca postanowił, że nakładanie: podatków, innych danin publicznych oraz określanie podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, zasad przyznawania ulg i umorzeń podatkowych może następować wyłącznie w drodze ustawy. Zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 8 Konstytucji RP jej przepisy stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja RP stanowi inaczej. Miejsce Konstytucji RP w systemie źródeł prawa podatkowego wymaga nadto, aby proces jego wykładni przebiegał w taki sposób, by dokonana interpretacja była z nią zgodna.

Celem egzekucji jest egzekwowanie obowiązku podatkowego wynikającego z ustawy i będącego jego następstwem zobowiązania podatkowego. Egzekucja podatków i opłat lokalnych, to przymusowe dochodzenie należności podatkowych na rzecz gmin. Już w XVII wieku Jean Babtiste Colbert, Minister Finansów króla Ludwika XIV mawiał: „Sztuka podatkowa polega na takim obskubaniu gęsi, aby uzyskać jak najwięcej piór przy jak najmniejszym syku”. Dziś powiemy raczej, że celem postępowania egzekucyjnego jest doprowadzenie do dobrowolnego wykonania przez zobowiązanego obowiązku, który został na niego nałożony ostateczną decyzją administracyjną. Natomiast środki prawne przewidziane w ramach tego postępowania mają służyć jedynie zapewnieniu prawidłowego przebiegu egzekucji, nie zaś kwestionowaniu spraw już ostatecznie rozstrzygniętych. I dawniej i dziś cel jest ten sam: uzyskać należne gminie lub państwu podatki.

Celem niniejszej rozprawy doktorskiej jest wskazanie, że egzekucja i postępowanie egzekucyjne prowadzone w Polsce, w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych, pomimo iż regulowane ponad pięćdziesięcioletnią ustawą, wielokrotnie nowelizowaną, nadal nie jest unormowane właściwie i wystarczająco. Co prawda nie jest to akt prawny wymagający uchylecia i uchwalenia nowego. Ma on swoje zalety, a przede wszystkim wiele sprawdzających się na co dzień regulacji, jednak nie jest to akt doskonały. Celem niniejszej pracy jest ocena i weryfikacja obowiązujących regulacji, wskazanie problemów oraz sposobów ich rozwiązania. W realizacji tak sformułowanego celu pomogą odpowiedzi na pytania: Jak często wierzyciele będący gminnymi organami podatkowymi muszą sięgać po egzekucję? Czy rozwiązania egzekucji administracyjnej wykorzystywanej przy przymusowym dochodzeniu podatków

gminnych są wystarczające? Kto lepiej się sprawdza w roli organu egzekucyjnego: naczelnik urzędu skarbowego czy wójt, burmistrz, prezydent miasta? Czy rozwiązania prawne regulujące egzekucję podatków i opłat lokalnych są dobre? Czy zaproponowane w ustawie środki egzekucyjne są wystarczające? Czy system egzekucyjny stosowany w przymusowym dochodzeniu podatków i opłat lokalnych jest całkowicie poprawny czy nie? Czy system ten jest dobrze i w sposób wyczerpujący wykorzystywany? A jeśli nie jest w pełni wykorzystywany, to dlaczego? W niniejszej rozprawie zostanie podjęta próba odpowiedzi na pytania: Czy obowiązująca od ponad 50 lat ustawa egzekucyjna jest wystarczająca? Czy regulacje prawne w sposób wyczerpujący spełniają oczekiwania praktyków? Jeżeli konieczne są zmiany, to w którym kierunku powinien podążać ustawodawca? Czy w Polsce istnieją doskonałe rozwiązania egzekucyjne? Wskazane zostaną rozwiązania prawne skuteczne, ale również obszary stwarzające wierzycielom najwięcej problemów przy przymusowym dochodzeniu należności. Pokazane zostaną potknięcia ustawodawcy. Omówione zostaną rozwiązania cieszące się największym uznaniem praktyków. Udzielona zostanie odpowiedź na pytanie: po które rozwiązania prawne najchętniej sięgają zobowiązani, a które wykorzystują wierzyciele czy organy egzekucyjne w osiągnięciu swoich celów?

Powyższe prowadzi do sformułowania tezy o charakterze ogólnym i zasadniczym: **Uregulowania egzekucji podatków i opłat lokalnych w Polsce są wystarczające, ale nie doskonałe, co stanowi egzekucję dość skuteczną, ale nie jest to rozwiązanie zawsze prowadzące do osiągnięcia wyznaczonego celu, to jest wyegzekwowania zaległości podatkowych. W większości przystają do realiów dnia dzisiejszego, co jednak nie zawsze przekłada się na wzrost dochodów własnych gmin z tytułu podatków i opłat lokalnych.**

Celem niniejszej rozprawy jest wskazanie skutecznych rozwiązań oraz niedoskonałości egzekucji i postępowania egzekucyjnego prowadzonego w Polsce, w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych.

Praca składa się z czterech rozdziałów. Pierwszy rozdział ma charakter teoretycznoprawny. Podjęto w nim kluczowe w kontekście całej dysertacji naukowej rozważania, na temat pojęcia podatków i opłat lokalnych oraz terminu „egzekucja”. Przedstawione pojęcia są różnie rozumiane w nauce prawa podatkowego i administracyjnego. Z tych też powodów niezbędne jest ich zdefiniowanie. W rozważaniach na temat podatków i opłat lokalnych zostały przedstawione te z nich, które stanowią największe znaczenie fiskalne w budżetach gmin.

Rozdział drugi zatytułowany „Istota i pojęcie egzekucji oraz postępowania egzekucyjnego. Zasady postępowania egzekucyjnego” poświęcony jest teoretycznym

rozważaniom definicji egzekucji i postępowania egzekucyjnego. W rozdziale tym poddano analizie pojęcia: egzekucji, postępowania egzekucyjnego i postępowania administracyjnego. Omówiono zasady postępowania egzekucyjnego, odnosząc je do zasad postępowania administracyjnego. W rozdziale tym znalazła się również prawno-porównawcza analiza postępowań egzekucyjnych w Republice Czeskiej i Rzeczypospolitej Polskiej.

W kolejnym rozdziale pracy poruszono tematykę przedegzekucyjnego postępowania wierzycieli. Przedstawiono wszystkie prawne możliwości podejmowania działań przez wierzycieli przed przystąpieniem do przymusowego egzekwowania podatków i opłat lokalnych. Poczynając od działań informacyjnych wierzycieli, poprzez Rejestr Należności Publicznoprawnych, na zagadnieniu upomnień kończąc. Pokazano, po które rozwiązania najczęściej sięgają wójtowie, burmistrzowie czy prezydenci miast, a które są najmniej efektywne. Które stwarzają najwięcej problemów w praktyce i jak należałoby te problemy rozwiązać.

Ostatni rozdział poświęcony jest tematowi przymusowego dochodzenia podatków i opłat lokalnych. Omówiono w nim organy egzekucyjne uprawnione do prowadzenia postępowania egzekucyjnego. Zgłębiono w nim temat tytułów wykonawczych i problemów z nimi związanych. Omówiono postępowanie prowadzone przez organ egzekucyjny. Wskazano na prawa i obowiązki wierzyciela w tym postępowaniu. Zreferowano środki obrony zobowiązanego. Dokonano analizy środków egzekucyjnych stosowanych w egzekucji administracyjnej. Odniesiono się do zagadnienia zbiegu egzekucji, ze szczególnym uwzględnieniem zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej (cywilnej). Skomentowano koszty postępowania egzekucyjnego obciążające wierzycieli. Na koniec odniesiono się do zagadnienia egzekucji z tytułu podatków i opłat lokalnych prowadzonej w państwie obcym.

Przedstawiając przedegzekucyjne postępowanie wierzycieli oraz przymusowe dochodzenie podatków i opłat lokalnych, oparto się na metodzie socjologicznej. Metoda ta pozwoliła zbadać funkcjonowanie („działanie”) egzekucji w praktyce.

Badając zagadnienie egzekucji podatków i opłat lokalnych, analizie poddano obowiązujące regulacje prawne oraz zapadłe na tle ich stosowania orzecznictwo sądowe. W pracy wykorzystano również dostępną literaturę przedmiotu, w szczególności poglądy wyrażane w nauce prawa. Poddając analizie istniejące uregulowania prawne, wykorzystano metodę dogmatycznoprawną. Oparto się na obowiązującym systemie prawnym i jego uregulowaniach dotyczących dochodzenia, zwłaszcza w sposób przymusowy, podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki. Konieczne, w rozprawie, okazało się odwoływanie do przepisów, a także orzecznictwa i piśmiennictwa opartego na tych

przepisach. W ramach dogmatyki prawa opisano i usystematyzowano normy prawne. Wskazano na normy obowiązujące w polskim prawie w zakresie dochodzenia podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki. Przedstawiono wykładnię prawa egzekucji administracyjnej podatków i opłat lokalnych. Ustalono i zdefiniowano pojęcia obowiązujące przy przymusowym dochodzeniu zaległości podatkowych. Poddano analizie praktyki stosowania prawa, zmierzające do wyegzekwowania - również w sposób przymusowy - podatków i opłat lokalnych. W niniejszej pracy sformułowano postulaty zmian w prawie, postulaty *de lege ferenda*.

Badając zagadnienie dochodzenia podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki, szczegółowej analizie poddano orzecznictwo sądowe. Przedmiot zainteresowania stanowią zarówno wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i wydawanych przez te sądy postanowień. Badaniu zostały poddane orzeczenia, postanowienia, a także uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przedmiotem analizy stały się również orzeczenia sądów powszechnych. Dla wyczerpania założonego tematu, zainteresowano się orzeczeniami, postanowieniami i uchwałami Sądu Najwyższego. W kręgu zainteresowań znalazły się również orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego oraz wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, mające odniesienie do przymusowego dochodzenia podatków i opłat lokalnych. Na potrzeby niniejszej rozprawy, przeanalizowano blisko 500 orzeczeń różnych sądów.

Próba kompleksowej analizy egzekucji podatków i opłat lokalnych wymagała również zbadania rzeczywistych, realnych problemów występujących w praktyce stosowania przepisów regulujących tę instytucję. W ramach badań empirycznych, które za źródło danych potrzebnych do ich wykonania uznają wiedzę zdobytą w wyniku ukierunkowanych obserwacji, przeprowadzono sondaż diagnostyczny w postaci ankiet rozesłanych do 2.478 gmin. Na ankietę odpowiedziało 231 gmin i 8 związków międzygminnych. Stanowi to łącznie 306 gmin biorących udział w badaniu, co daje wynik 12,35% wszystkich gmin w Polsce. Mimo małej liczby jednostek, które odpowiedziały na ankietę, grupa jest reprezentatywna. Występują w niej zarówno gminy miejskie, gminy miejsko-wiejskie jak i gminy wiejskie. Badania ankietowe objęły obszar całej Polski. Na ankietę odpowiedziały gminy ze wszystkich województw. Najliczniej odpowiedziały jednostki województwa wielkopolskiego, 59 gmin i 4 związki międzygminne. Najmniej odpowiedzi, bo tylko 3 udzieliło województwo warmińsko-mazurskie. Według danych Głównego Urzędu Statystycznego na dzień 1 stycznia 2017 r. Polska dzieliła się na 16 województw, 380 powiatów i 2.478 gmin. Przyjęta metoda badawcza pozwoliła na empiryczne zweryfikowanie założonych hipotez.

W rozprawie „Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związku” zastosowano również komparatystykę prawniczą. W tym badaniu poddano prawno-porównawczej analizie postępowania egzekucyjne w administracji, z tytułu podatków i opłat lokalnych, w Republice Czeskiej i Rzeczypospolitej Polskiej. Przystudiowano podobieństwa i odmienności prawa pozwalającego na egzekwowanie podatków w Czechach i Polsce. Polskę i Czechy wiele łączy. Wspólna czy bardzo podobna historia, zwłaszcza ostatnich stuleci pokazuje jak wiele mamy wspólnego. Naród czeski wraz ze Słowakami, tak jak Polska, w 1918 r. odzyskał niepodległość. Gdy na mapy Europy wróciła Rzeczpospolita Polska, w tym samym czasie powstała Czechosłowacja. Gdy po II wojnie światowej nastał w Europie nowy ład, Polska tak jak Czechy znalazła się o obszarze wpływów sowieckich. Gdy w roku 1989 w Polsce odbył się Okrągły stół, Czesi mieli swoją Aksamitną rewolucję. Po przemianach ustrojowych, które nastąpiły po roku 1989, obydwie państwa, ich obywatele znaleźli się w nowej i bardzo podobnej rzeczywistości. Wszystkie te argumenty zaważyły na wyborze Republiki Czeskiej do prawno-porównawczej analizy postępowania egzekucyjnego podatków w Czechach z dochodzeniem podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego w Polsce.

Przyjmując jako tezę, iż przepisy normujące egzekucję administracyjną podatków i opłat lokalnych w Polsce są stosunkowo skuteczne, ale nie wolne od wad, zasadne jest zaprezentowanie kierunku ich zmian. Pozwolą one na uczynienie tej instytucji bardziej skuteczną. Ich przejawem powinien być wzrost dochodów własnych gmin z tytułu podatków i opłat lokalnych. W tym zakresie sformułowane zostaną propozycje rozwiązań *de lege ferenda*, których uwzględnienie przyczyni się do realizacji wskazanego wyżej celu pracy.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 1 czerwca 2020 r.

Charakterystyka podatków i opłat lokalnych oraz sposoby ich wygaszania

1. Charakterystyka podatków i opłat lokalnych stanowiących największy dochód budżetu gminy

W prawie polskim „podatki i opłaty lokalne” nie posiadają definicji legalnej. Pojęcie to nie jest jednak obce prawu polskiemu. Ustawodawca posługuje się nim kilkakrotnie w aktach prawnych różnej rangi. Na szczególną uwagę zasługuje art. 168 Konstytucji RP, który stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Przepis ten jest wyrazem zasady samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego i wypełnia zobowiązania, jakie przyjęła na siebie Polska, ratyfikując Europejską Kartę Samorządu Lokalnego. Regulacje Konstytucji RP, poza generalnym wskazaniem uprawnień jednostek samorządu terytorialnego do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych, nie wymieniają świadczeń, które należy zaliczyć do tej kategorii.¹

Dochody jednostek samorządu terytorialnego w Polsce reguluje ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego², która wskazuje źródła dochodów własnych gmin, powiatów i województw. Dochody własne z tytułu podatków płatnych na rzecz samorządu uzyskują w Polsce jedynie gminy. Dochody te stanowią znaczną pozycję w ich budżetach. Źródłami gminnych dochodów podatkowych są: wpływy z podatku od nieruchomości, podatku rolnego, leśnego, podatku od środków transportowych, podatku dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej, podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

Cechą charakterystyczną podatków i opłat lokalnych jest przede wszystkim źródło ich wpływu. Pierwszoplanową rolę odgrywa kwestia uprawnień do otrzymania dochodu z podatku i opłaty. Z tych też powodów w bardzo ogólnym ujęciu podatki i opłaty lokalne to świadczenia,

¹ B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne: teoria i praktyka, Wolters Kluwer 2017, s.19;

² Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 23 ze zmianami);

które stanowią dochód jednostek samorządu terytorialnego. Chodzi tutaj jednak o podatki i opłaty, które w całości stanowią dochód budżetu danej jednostki samorządu terytorialnego. Dlatego też do tej kategorii świadczeń nie może być zaliczony podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zapewnia wprawdzie każdej jednostce podziału terytorialnego kraju udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, nie są to jednak podatki lokalne, lecz państwowe. Poszczególne jednostki samorządu terytorialnego mają jedynie procentowy udział w tych podatkach i nie mają żadnego realnego wpływu na ich wysokość.³

Zauważyć też należy, że w grupie dochodów własnych gmin z tytułu podatków, tylko w odniesieniu do podatku od nieruchomości, podatku rolnego, leśnego oraz podatku od środków transportowych, organem podatkowym jest wójt, burmistrz, prezydent miasta. Wynika to bezpośrednio z ustaw regulujących wskazane podatki. Art. 1c u.p.o.l. reguluje, iż w odniesieniu do podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych, właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz, prezydent miasta. Identyczną regulację zawiera art. 6a ust. 4a u.p.r. w odniesieniu do podatku rolnego oraz art. 6 ust. 1 u.p.l. w odniesieniu do podatku leśnego. Oznacza to, że w odniesieniu do tych dochodów wójt, burmistrz, prezydent miasta ma bezpośredni wpływ na dochodzenie tych zobowiązań. Na mocy odrębnych ustaw⁴, organem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych, opłacanym w formie karty podatkowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, jest naczelnik urzędu skarbowego, który dochodzi zaległości z tych tytułów na rzecz gminy. Na potrzeby niniejszej rozprawy interesują mnie dochody podatkowe pobierane na rzecz gmin, których dochodzeniem zajmuje się wójt, burmistrz, prezydent miasta.

Zasadniczą cechą podatków i opłat lokalnych, obok charakteru budżetu, do którego wpływają (budżet lokalny), jest prawo do ustalania ich wysokości. Uprawnienie to, o czym była mowa powyżej, wynika z ustawy zasadniczej. W pełni należy zaaprobować pogląd prezentowany w doktrynie prawa podatkowego, w myśl którego ustalenie wysokości podatków i opłat lokalnych powinno być rozumiane szeroko, co oznacza, że nie może być ograniczone jedynie do ustalania stawek tych świadczeń. Na rzeczywistą wysokość świadczenia wpływ ma bowiem ukształtowanie również innych jego elementów, takich jak: podstawa opodatkowania,

³ B. Pahl, *Podatki i ...*, s. 20-21;

⁴ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r., poz. 43 ze zmianami) oraz art. 12, art. 13 i art. 13a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 815);

ulgi oraz zwolnienia podatkowe. W tym znaczeniu wpływ jednostek samorządu terytorialnego na wysokość podatków i opłat powinien być rozumiany jako możliwość stanowienia przez właściwe organy aktów prawa miejscowego, które regulują wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, w zakresie których takie kompetencje daje ustawa. Szczęólnego podkreślenia wymaga fakt, że kształtowanie wysokości tych danin może odbywać się nie tylko na etapie stanowienia, ale także stosowania prawa w drodze indywidualnych ulg uznaniowych przewidzianych przepisami o.p.⁵

Pojęcie podatki i opłaty lokalne jest pojęciem umownym. Do grupy podatków i opłat lokalnych, inaczej zwanych podatkami samorządowymi, należą na pewno zobowiązania, o których mowa w u.p.o.l.: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłata targowa, opłata miejscowa i uzdrowskowa, opłata reklamowa oraz opłata od posiadania psów. Kategorią podatków i opłat lokalnych obejmuje się również podatek rolny, podatek leśny, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi, regulowane odrębnymi ustawami. Wspólnym mianownikiem tych podatków i opłat jest, iż stanowią one dochód własny gminy i pobierane są przez organ podatkowy, którym jest wójt, burmistrz, prezydent miasta, czy w niektórych przypadkach opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi – zarząd związku międzygminnego. Niemniej podatki i opłaty te pobierane są lokalnie, na terenie właściwej gminy, co uzasadnia ich nazwę podatki lokalne. Skoro pobierane są na rzecz gminy stanowiącej jednostkę samorządu terytorialnego, mogą być też nazywane podatkami samorządowymi. Własnych dochodów podatkowych nie posiadają jednostki samorządu terytorialnego szczebla powiatu i województwa. Dlatego pojęcie podatków samorządowych zarezerwowane jest dla gmin. Identyczny pogląd wyrażany jest w literaturze, w której czytamy, iż cechy charakterystyczne podatków i opłat lokalnych pozwalają uznać, iż w obecnym stanie prawnym tylko gmina posiada tę kategorię dochodów publicznych. Ani powiat, ani województwo nie mają „własnych podatków”. Mówiąc o podatkach i opłatach lokalnych, należy mieć więc na uwadze wyłącznie podatki gminne. Synonimem pojęcia „podatki i opłaty lokalne” jest termin „podatki i opłaty samorządowe”. Wszystkie podatki i opłaty lokalne, które stanowią dochód budżetu gminy i na które wpływ mają organy gminy, należy uznać za podatki i opłaty lokalne w sensie szerokim. Do tej kategorii należy więc zaliczyć nie tylko podatki i opłaty lokalne pobierane przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), ale również podatki stanowiące w całości dochód budżetu gminy pobierane przez naczelnika urzędu skarbowego. Natomiast w wąskim znaczeniu za podatki i opłaty lokalne należy uznać tylko te świadczenia, które w całości

⁵ B. Pahl, Podatki i ..., s. 21;

stanowią dochód budżetu gminy i które są pobierane przez lokalny organ podatkowy (wójta, burmistrza, prezydenta miasta). Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto wąską koncepcję podatków i opłat lokalnych.⁶

Poza wpływami z podatków, dochodami gmin są wpływy między innymi z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów, reklamowej, eksploatacyjnej – w części określonej w ustawie Prawo geologiczne i górnicze⁷ oraz innych opłat stanowiących dochody gmin, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów. Inną opłatą stanowiącą dochód gminy, uiszczaną na podstawie odrębnych przepisów jest między innymi opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi, regulowana u.c.p.g. Do grupy tych opłat należą również należności publicznoprawne, o których mowa w art. 60 pkt 7 u.f.p., a szczególnie: opłata za zajęcie pasa drogowego, opłata za umieszczenie infrastruktury w pasie drogi, nakładana w drodze decyzji na mocy ustawy o drogach publicznych⁸ czy opłata z tytułu wzrostu wartości nieruchomości, zwana też rentą planistyczną, nakładana w drodze decyzji na mocy ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym⁹.

1.1. Podatek od nieruchomości

Podatek od nieruchomości stanowi w większości gmin największy dochód ich budżetów. Zgodnie z u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne (podlegają podatkowi rolnemu) lub lasy (podlegają podatkowi leśnemu), z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Wyjątek ustanowiony w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. należy wyklądać w ten sposób, że jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy, to, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że na prowadzenie działalności gospodarczej nie są zajęte, a nie są zajęte wtedy, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną¹⁰.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również pod warunkiem wzajemności – nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji

⁶ Tamże, s. 22-23;

⁷ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2019 r., poz. 868 ze zmianami);

⁸ Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2020 r., poz. 470 ze zmianami)

⁹ Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2020 r., poz. 293);

¹⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1877/15 (LEX nr 2373581);

międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych. Wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podlegają również grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych; grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich. Ostatnią enumeratywnie wymienioną nieruchomością podlegającą wyłączeniu spod opodatkowania, są grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych. Od 11 września 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa, które wchodzą w skład Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w ustawie o Krajowym Zasobie Nieruchomości¹¹.

Ciężar podatku od nieruchomości ponoszą osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości¹² lub obiektów budowlanych; posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych; użytkownikami wieczystymi gruntów; posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Posiadanie nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego może wynikać z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolniczego lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Posiadanie nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego może też być bez tytułu prawnego. Umowa przenosząca posiadanie nieruchomości przenosi obowiązek podatkowy, gdy dotyczy podmiotu opodatkowanego stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a gdy jest to posiadanie umowne, umowa taka musi być zawarta z właścicielem, którym jest wskazany podmiot. W praktyce pojawiają się wątpliwości co do przejścia

¹¹ Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz. U. z 2018 r., poz. 2363 ze zmianami);

¹² Por. E. Bobrus-Nowińska, Podatnik podatku od nieruchomości – wspólnota mieszkaniowa czy jej członkowie?, PPLiFS 2019, nr 9 (223);

obowiązku podatkowego, gdy Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego jest jedynie współwłaścicielem nieruchomości.¹³

Obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe - ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Do czasu zniesienia współwłasności, której może żądać każdy ze współwłaścicieli, nie jest dopuszczalne odstępianie od wyrażonej w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. zasady solidarnego obciążenia obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości współwłaścicieli władających nieruchomością. Decydujące znaczenie dla przyjęcia opisanych reguł opodatkowania współwłaścicieli należy przypisać istocie prawa współwłasności, która wyraża się w tym, że własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom, a każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli. Wobec tego, żadnemu ze współwłaścicieli nie przysługuje prawo do określonej części tej rzeczy, lecz każdy z nich posiada daną rzecz w całości oraz korzysta z całej rzeczy. W związku z tym, jeżeli tylko jeden ze współwłaścicieli nieruchomości prowadzi na niej działalność gospodarczą, przyjmuje się, że cała nieruchomość ma związek z tą działalnością. Zatem, status przedsiębiorcy, choćby w odniesieniu tylko do jednego ze współwłaścicieli, uzasadnia obciążenie podwyższoną stawką podatkową (na zasadach zobowiązania solidarnego) wszystkich współwłaścicieli.¹⁴ Zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaścicieli lub posiadaczy jest zwolnionych od podatku od nieruchomości albo nie podlega temu podatkowi. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub

¹³ R. Dowgier, Czy umowa dzierżawy nieruchomości stanowiącej współwłasność Skarbu Państwa przenosi obowiązek podatkowy? Glosa do wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2019 r. (II FSK 2742/18), PPLiFS 2019, nr 4 (218);

¹⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 4/17 (LEX nr 2285937);

posiadaczach, którzy podlegają podatkowi od nieruchomości oraz nie są zwolnieni od tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu.¹⁵ Zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, nie stosuje się również przy współwłasności w częściach ułamkowych lokalu użytkowego - garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym wraz z gruntem stanowiących odrębny przedmiot własności. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności. Jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną w rozumieniu art. 3 ustawy o własności lokali¹⁶ ciąży na właścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w nieruchomości wspólnej.

Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi: dla gruntów – powierzchnia, a dla budynków¹⁷ lub ich części – powierzchnia użytkowa¹⁸. Powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%, a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli¹⁹ lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej²⁰ stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. W odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych ustawodawca jednoznacznie przyjął, że podstawą opodatkowania będzie ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Ustawodawca zdecydował się na wyróżnienie tej podkategorii budowli wprowadzając specyficzny i odmienny od budowli w trakcie amortyzacji moment

¹⁵ Więcej na ten temat: R. Dowgier, Podatek od nieruchomości: Stosowanie stawki przy współwłasności, PPLiFS 2019, nr 4 (218), s. 38;

¹⁶ Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2020 r., poz. 532);

¹⁷ Szerzej na temat pojęcia budynku i elementów niezbędnych do uznania obiektu budowlanego za budynek pisze G. Dudar, Podatek od nieruchomości, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 45-49;

¹⁸ Szerzej na temat zaokrąglania powierzchni użytkowej budynków dla celów podatkowych pisze G. Dudar, Podatek od nieruchomości: Zaokrąglanie powierzchni użytkowej budynków dla celów podatkowych, PPLiFS 2019, nr 8 (222), s. 43;

¹⁹ Szerzej na temat pojęcia budowli, zwłaszcza opodatkowania instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem, pisze L. Etel, Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem, PPLiFS 2019, nr 8 (222), s. 16-19;

²⁰ Więcej na ten temat: J. Oziębło, Podstawa opodatkowania budowli glosa do wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 10 kwietnia 2018 r. (I SA/Rz 111/18), PPLiFS 2019, nr 3 (217), s. 32-36;

ustalenia wartości budowli, jak również pominął w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nakazu nieuwzględnienia dokonanych odpisów amortyzacyjnych.²¹

Jeżeli obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od budowli powstał w ciągu roku podatkowego - podstawą opodatkowania jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli budowla jest przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku jej przejęcia przez właściciela, do celów określenia podstawy opodatkowania przyjmuje się wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonane ulepszenia oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej. Jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawą opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Jeżeli budowle lub ich części zostały ulepszone²² lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych - podstawą opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Jeżeli podatnik nie określił wartości budowli lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy powoła biegłego, który ustali tę wartość. W przypadku gdy podatnik nie określił wartości budowli lub wartość ustalona przez biegłego jest wyższa co najmniej o 33% od wartości określonej przez podatnika, koszty ustalenia wartości przez biegłego ponosi podatnik. Organ podatkowy powołuje biegłego spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie o gospodarce nieruchomościami²³.

Wartość części budowli położonych w danej gminie, w przypadku budowli usytuowanych na obszarze dwóch lub więcej gmin, określa się proporcjonalnie do długości odcinka budowli położonego na terenie danej gminy.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Za budowlę w rozumieniu przepisów podatkowych uznaje się taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach Prawa budowlanego²⁴. Aktualnie przedmiotem sporu na gruncie podatku od

²¹ R. Dowgier, Podstawa opodatkowania budowli zamortyzowanych, PPLiFS 2019, nr 8 (222), s. 35-42;

²² Więcej na ten temat: R. Dowgier, Podatek od nieruchomości: Ulepszenie budowli a wzrost podstawy opodatkowania, PPLiFS 2019, nr 4 (218), s. 36-37;

²³ Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2020 r., poz. 65 ze zmianami);

²⁴ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2019 r., poz. 1186 ze zmianami);

nieruchomości oczekującym na rozstrzygnięcia w wielu sądach administracyjnych jest kwestia opodatkowania sieci gazowych. Rozstrzygnięcia oczekuje problem, co składa się na budowlę – sieć gazową.²⁵

Określenie na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości przedmiotu opodatkowania w postaci budynku lub budowli, jak wskazują doświadczenia ostatnich lat, nie jest rzeczą prostą. Szczególnie orzecznictwo sądów administracyjnych poczyniło w tym zakresie spore zamieszanie, chociaż należy przyznać, że podstawą do tego były wyroki Trybunału Konstytucyjnego. W konsekwencji, jednym z problemów, które powstały na tym tle są zasady opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych takich jak: przekrycia namiotowe, kioski, pawilony uliczne.²⁶

Wysokość stawek podatku od nieruchomości, w drodze uchwały określa rada gminy. Stawki te nie mogą rocznie przekroczyć stawki maksymalnej publikowanej corocznie w obwieszczeniu Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych. Najwyższą stawką opodatkowane są budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Przy określaniu wysokości stawek rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu. Rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków. Przy określaniu wysokości stawek rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności. Różnicowanie stawek podatkowych nie zawsze ułatwia organom podatkowym opodatkowanie nieruchomości.

Zastosowanie stawki od budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń okazuje się być niemałym problemem. Budynki lub ich części zajęte przez podmioty wykonujące działalność leczniczą muszą jednocześnie pozostawać w związku z działalnością leczniczą. Jednakże sam wpis do rejestru podmiotów leczniczych nie

²⁵ J. Oziębło, Opodatkowanie sieci gazowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, PPLiFS 2019, nr 6 (220);

²⁶ Więcej na ten temat: L. Etel i R. Dowgier, (Nie)opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych, PPLiFS z 2018, nr 1 (203);

uprawnia do uznania, iż wszystkie pomieszczenia mogą być uznane za związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.²⁷ Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. ustawodawca wprowadził obniżoną stawkę podatkową dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń. Z przepisu tego wynika, że niższa stawka może być stosowana nie tylko do budynków zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych, ale szerzej – do budynków związanych z udzielaniem tych świadczeń. Tym samym także pomieszczenia pomocnicze, takie jak korytarze, czy część biurowa mogą korzystać z preferencyjnej stawki podatku.²⁸

Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.²⁹ Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku³⁰ lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

Obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek.

Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.

Osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania. Podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach

²⁷ Por. T. Wołowicz, Wpis do rejestru podmiotów leczniczych a zasady stosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości, PPLiFS 2019, nr 4 (218);

²⁸ G. Dudar, Podatek od nieruchomości: Działalność lecznicza, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 41-42;

²⁹ Por. R. Dowgier, Podatek od nieruchomości: Powstanie obowiązku podatkowego, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 39;

³⁰ Szerzej na temat rozpoczęcia użytkowania budynku a powstania obowiązku podatkowego pisze G. Dudar, Podatek od nieruchomości, PPLiFS 2019, nr 7 (221), s. 46-49;

proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub zaistniało zdarzenie, mające wpływ na wysokość opodatkowania, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek. Powstanie zobowiązania w podatku od nieruchomości wobec osoby fizycznej wymaga wydania decyzji wymiarowej. Podatek ustalony zostaje na rok kalendarzowy po złożeniu przez podatnika informacji lub po wydaniu i doręczeniu postanowienia o wszczęciu postępowania z urzędu. W kolejnych latach zobowiązanie wymierzane jest w uproszczonym trybie, pod warunkiem, że stan faktyczny nie ulega zmianie.³¹

Nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekraczałyby, określonych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy Prawo pocztowe. W takim przypadku decyzję umarzającą postępowanie pozostawia się w aktach sprawy, a organ jest nią związany od chwili wydania. Do zmiany decyzji umarzającej postępowanie przepis o zmianie decyzji podatkowej ostatecznej wskutek zmiany okoliczności faktycznych stosuje się odpowiednio.

Osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, a także jednostki organizacyjne Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe są obowiązane składać, w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Podatnicy ci są również zobowiązani odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia.

Obowiązkiem tych podmiotów jest również wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania - na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia.

³¹ Por. Ł. Rogowski, Lokalne organy podatkowe potrzebują zmiany mechanizmu wymiaru podatku od nieruchomości, PPLiFS z 2019, nr 4 (218);

Obowiązek składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości, dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów u.p.o.l.

Jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową, osoby fizyczne składają deklarację na podatek od nieruchomości oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne.

W przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty.

Rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Od 1 lipca 2019 r. wzory składanych przez podatników informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości określa rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wzorów informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości³². Na mocy delegacji ustawowej, mając na uwadze prawidłowe obliczenie podatku od nieruchomości, minister określił załączniki do składanych dokumentów oraz szczegółowy zakres zawartych w nich danych niezbędnych do wymiaru i poboru podatku od nieruchomości, z uwzględnieniem możliwości różnicowania przez rady gmin wysokości stawek tego podatku, wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami. W odrębnym zaś rozporządzeniu³³, Minister Finansów określił sposób przesyłania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone te informacje i deklaracje.³⁴

W art. 7 u.p.o.l. ustawodawca przewidział szereg zwolnień od podatku od nieruchomości.

Zwolnieniem tym objęte zostały między innymi: grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest

³² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2019 r. w sprawie wzorów informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości (Dz. U. z 2019 r., poz. 1104);

³³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2019 r., poz. 1185);

³⁴ Por. R. Dowgier, Podatek od nieruchomości: Nowe wzory deklaracji, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 36;

udostępniana przewoźnikom kolejowym lub jest wykorzystywana do przewozu osób, lub tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.³⁵ Zwalnia się również grunty, budynki i budowle pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków - do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego - nie dłużej jednak niż przez 3 lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym stała się ostateczna decyzja lub weszło w życie rozporządzenie, wyrażające zgodę na likwidację linii lub ich odcinków, wydane w trybie przewidzianym w przepisach o transporcie kolejowym - z wyjątkiem zajętych na działalność inną niż działalność, o której mowa w przepisach o transporcie kolejowym.

Zwolnieniu podlegają budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty. Również grunty, które znajdują się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską, pozyskane na potrzeby rozwoju portu lub przystani morskiej, zajęte na działalność określoną w statucie tego podmiotu, położone w granicach portów i przystani morskich - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym podmiot ten wszedł w ich posiadanie - nie dłużej niż przez okres 5 lat, z wyjątkiem gruntów zajętych przez podmiot inny niż podmiot zarządzający portem lub przystanią morską.

Zwolnienie obejmuje też budynki, budowle i zajęte pod nie grunty na obszarze części lotniczych lotnisk użytku publicznego.

Od podatku od nieruchomości zwalnia się budynki gospodarcze lub ich części: służące działalności leśnej lub rybackiej, położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej, zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej³⁶. Jeżeli podatnik posiada budynki gospodarcze wykorzystywane wyłącznie do celów rolniczych (nawet położone w różnych miejscowościach), ale na użytkach rolnych, które łącznie ze wszystkimi gruntami rolnika przekraczają 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, to podlegają zwolnieniu z podatku od nieruchomości.³⁷

Zwolnienie obejmuje także grunty, budynki lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu, z wyjątkiem

³⁵ Więcej na temat: R. Dowgier, Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej, PPLiFS 2019, nr 1 (215), s. 15-22;

³⁶ Szerzej na temat zwolnienia budynków zajętych na działki specjalne produkcji rolnej pisze R. Dowgier, Podatek od nieruchomości: Zwolnienie budynków zajętych na działki specjalne produkcji rolnej, PPLiFS 2019, nr 6 (220), s. 35;

³⁷ A. Bryja, Podatek od nieruchomości: Zwolnienie dla budynków gospodarczych, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 42;

wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży.

Do zwolnionych od podatku od nieruchomości należą grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Grunty i budynki we władaniu muzeów rejestrowanych.³⁸

Zwolnieniu podlegają znajdujące się w parkach narodowych lub rezerwach przyrody i służące bezpośrednio i wyłącznie osiągnięciu celów z zakresu ochrony przyrody: grunty położone na obszarach objętych ochroną ścisłą, czynną lub krajobrazową oraz budynki i budowle trwale związane z gruntem.

Zwolnieniem objęte są też będące własnością Skarbu Państwa: grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi jezior oraz grunty zajęte pod sztuczne zbiorniki wodne, z wyjątkiem gruntów przekazanych w posiadanie innym podmiotom niż wymienione w art. 217 ustawy Prawo wodne³⁹.

Zwolnieniu od podatku od nieruchomości podlegają budowle wałów ochronnych, grunty pod wałami ochronnymi i położone w międzywałach, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez inne podmioty niż spółki wodne, ich związki oraz związki wałowe.

Od podatku od nieruchomości zwalnia się grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zwolnieniu podlegają grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy spełniają jeden z warunków: osiągnęli wiek emerytalny lub są osobami o całkowitej niezdolności do pracy lub są niepełnosprawnymi o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności lub są osobami całkowicie niezdolnymi do pracy w gospodarstwie rolnym albo niezdolnymi do samodzielnej egzystencji.

Zwolnienie obejmuje położone na terenie rodzinnego ogrodu działkowego: grunty, altany działkowe i obiekty gospodarcze o powierzchni zabudowy do 35 m² oraz budynki

³⁸ Por. R. Dowgier, Podatek od nieruchomości: Zwolnienie nieruchomości wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 35-36;

³⁹ Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (Dz. U. z 2020 r., poz. 310 ze zmianami);

stanowiące infrastrukturę ogrodową, w rozumieniu ustawy o rodzinnych ogrodach działkowych⁴⁰, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.⁴¹

Ze zwolnienia od podatku od nieruchomości korzystają budynki i budowle zajęte przez grupę producentów rolnych wpisaną do rejestru tych grup, wykorzystywane wyłącznie na prowadzenie działalności w zakresie sprzedaży produktów lub grup produktów wytworzonych w gospodarstwach członków grupy lub w zakresie określonym w art. 4 ust. 2 ustawy o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw⁴², zgodnie z jej aktem założycielskim.

Kolejnymi zwolnieniami od podatku od nieruchomości objęte są nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego; a także grunty i budynki lub ich części, stanowiące własność gminy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą lub będących w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych oraz pozostałych podmiotów.

Inne zwolnienia przedmiotowe może, w drodze uchwały, wprowadzić rada gminy.⁴³

W podatku od nieruchomości obok zwolnień przedmiotowych występują też zwolnienia przedmiotowo-podmiotowe. Ze zwolnień takich korzystają: uczelnie, zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą; publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie nieruchomości zajętych na działalność oświatową; instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk, w odniesieniu do nieruchomości lub ich części, które są niezbędne do realizacji zadań, o których mowa w art. 2 ustawy o Polskiej Akademii Nauk⁴⁴, zwolnienie nie dotyczy przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą; Na ustawowe zwolnienie w podatku od nieruchomości mogą też liczyć żłobki i kluby dziecięce oraz prowadzące je podmioty, w zakresie nieruchomości zajętych na prowadzenie żłobka lub klubu dziecięcego;⁴⁵ Ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego korzystają prowadzący zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b

⁴⁰ Ustawa z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz. U. z 2017 r., poz.2176);

⁴¹ Więcej na temat: G. Dudar, Podatek od nieruchomości. Zwolnienie ogródków działkowych, PPLiFS 2019, nr 3 (217), s. 46-47;

⁴² Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 1026);

⁴³ Więcej na temat zwolnień wprowadzanych uchwałami rad gmin pisze R. Dowgier, Podatek od nieruchomości: Zwolnienia wprowadzane uchwałą, PPLiFS 2019, nr 6 (220), s. 39;

⁴⁴ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2019 r., poz. 1183 ze zmianami);

⁴⁵ Więcej na ten temat: B. Pahl, Zasady opodatkowania żłobków i klubów dziecięcych, PPLiFS 2019, nr 3 (217), s. 12-16;

ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych⁴⁶, lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie przedmiotów opodatkowania zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem - zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej.

Zwolnieniu od podatku od nieruchomości podlegają instytuty badawcze, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania zajętych na działalność gospodarczą; przedsiębiorcy o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskany na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych.

Z tytułu niektórych zwolnień jednostkom samorządu terytorialnego przysługuje z budżetu państwa zwrot utraconych dochodów za przedmioty opodatkowania, które podlegają opodatkowaniu i nie są z niego zwolnione na podstawie przepisów u.p.o.l. Jednym z nielicznych przypadków dokonywania zwrotu z budżetu centralnego gminom dochodów utraconych z tytułu ustawowych zwolnień z podatku od nieruchomości, jest przypadek, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 8a u.p.o.l. Szczegółowe zasady uzyskania rekompensaty utraconych dochodów określa właściwy minister w drodze rozporządzenia.⁴⁷

1.2. Podatek rolny

Znaczną pozycję w budżetach szczególnie gmin rolniczych stanowi dochód z tytułu podatku rolnego. Regulację prawną tego zobowiązania podatkowego zawiera u.p.r.

Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów

⁴⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 426 ze zmianami);

⁴⁷ R. Dowgier, Nowe zasady zwrotu gminom dochodów utraconych z tytułu zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów pod wodami Skarbu Państwa, PPLiFS 2019, nr 7 (221), s. 27-29;

uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb. Opodatkowanie podatkiem rolnym jest uzależnione od spełnienia dwóch przesłanek. Pierwsza z przesłanek ma charakter pozytywny i wskazuje na odpowiednie sklasyfikowanie w ewidencji gruntów i budynków. Druga przesłanka ma charakter negatywny, gdyż wyłącza z opodatkowania podatkiem rolnym te grunty, które – pomimo ich sklasyfikowania w sposób określony w ustawie – są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Przesłanka negatywna, będzie spełniona jedynie wówczas, gdy grunty będą faktycznie wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej.⁴⁸

W u.p.r. znalazła się też definicja legalna gospodarstwa rolnego, za które uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Orzecznictwo uzupełnia, iż gospodarstwo rolne tworzą grunty będące własnością lub w posiadaniu jednej osoby, położone na dowolnym obszarze, także wówczas, gdy nie istnieje pomiędzy nimi żadna więź ekonomiczna, oraz nawet wówczas, gdy z uwagi na ich położenie (np. w różnych gminach) nie mogą one stanowić zorganizowanej całości⁴⁹.

Podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami gruntów; posiadaczami samoistnymi gruntów; użytkownikami wieczystymi gruntów; posiadaczami gruntów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Posiadanie gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego ma wynikać z umowy zawartej z właścicielem, z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego albo jest bez tytułu prawnego. Wyjątek stanowią grunty wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będące w zarządzie Lasów Państwowych. W tym przypadku podatnikami są odpowiednio jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i Lasów Państwowych.

Jeżeli grunty znajdują się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego ciąży na posiadaczu samoistnym. A contrario użytkownik gruntów, ani

⁴⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 1435/16 (LEX nr 2331164);

⁴⁹ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 4 października 2017 r., sygn. akt I SA/Go 291/17 (LEX nr 2375326);

jakikolwiek inny posiadacz, o ile nie jest posiadaczem samoistnym, nie jest podatnikiem podatku rolnego⁵⁰.

Jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych, podatnikiem podatku rolnego jest dzierżawca. Umowa dzierżawy, stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników, jest zawierana wyłącznie pomiędzy podmiotami wymienionymi w tych przepisach, w świetle których wydzierżawiającym zawsze pozostaje emeryt lub rencista. Wydzierżawiający to emeryt lub rencista w rozumieniu przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników. Nie znajduje uzasadnienia prawnego przekonanie, że wydzierżawiającym może być każdy, kto ma gospodarstwo rolne, nie zaś wyłącznie emeryt lub rencista rolniczy. Postanowienia umowy dzierżawy, która nie została zawarta na warunkach przewidzianych w art. 3 ust. 3 u.p.r. nie mogą wyłączyć ustawowego obowiązku podatkowego, bowiem nie wchodzi to w zakres regulacji pozostawionej uznaniu stron umów cywilnoprawnych.⁵¹

Jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały wniesione do spółdzielni produkcyjnej jako wkład gruntowy, podatnikiem podatku rolnego jest spółdzielnia produkcyjna.

Jeżeli grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowią odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem rolnym, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (posiadaczach). Zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaścicieli (posiadaczy) jest zwolnionych od podatku rolnego albo nie podlega temu podatkowi. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach (posiadaczach), którzy podlegają podatkowi rolnemu oraz nie są zwolnieni od tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu.

Jeżeli grunty stanowią gospodarstwo rolne, obowiązek podatkowy ciąży na tej osobie będącej współwłaścicielem (posiadaczem), która to gospodarstwo prowadzi w całości.

Obowiązek podatkowy z tytułu podatku rolnego nie dotyczy: Skarbu Państwa i gmin.⁵²

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi: dla gruntów gospodarstw rolnych - liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas

⁵⁰ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 sierpnia 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 441/16 (LEX nr 2096850);

⁵¹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bk 744/15 (LEX nr 1962439);

⁵² Por. G. Dudar, Podatek rolny, od nieruchomości: Opodatkowanie nieruchomości stanowiących własność gminy, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 39;

użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego; dla pozostałych gruntów - liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków.

Podatek rolny za rok podatkowy wynosi: od 1 ha przeliczeniowego gruntów gospodarstw rolnych - równowartość pieniężną 2,5 q żyta, od 1 ha pozostałych gruntów - równowartość pieniężną 5 q żyta, obliczonych według średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy. Średnią cenę skupu żyta ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", w terminie do dnia 20 października roku poprzedzającego rok podatkowy. Rady gmin są uprawnione do obniżenia cen skupu żyta przyjmowanych jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy.

Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Obowiązek podatkowy wygasa ostatniego dnia miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek rolny za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał ten obowiązek.

Jeżeli w ciągu roku podatkowego grunty gospodarstwa rolnego zostały zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono na tych gruntach działalność rolniczą albo z innych powodów ich powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu, kwota należnego podatku rolnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana.

Organem podatkowym właściwym w sprawach podatku rolnego jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informacje o gruntach, sporządzone na formularzach według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku rolnego, lub o zaistnieniu zmian.

Podatek rolny na rok podatkowy od osób fizycznych ustala, w drodze decyzji, organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia gruntów. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego w terminach do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego.

Nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekraczałyby, określonych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy Prawo pocztowe. W takim przypadku decyzję umarzającą postępowanie pozostawia się w aktach sprawy, a organ jest nią związany od chwili wydania. Do zmiany decyzji umarzającej postępowanie przepis art. 254 o.p. stosuje się odpowiednio.

Jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku rolnym lub zaistniały zmiany organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, a także jednostki organizacyjne Lasów Państwowych są obowiązane składać, w terminie do dnia 15 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia gruntów deklaracje na podatek rolny na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Wskazani podatnicy mają też obowiązek odpowiednio skorygować deklaracje w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmian mających wpływ na wysokość obowiązku podatkowego. Do ich obowiązków należy również wpłacanie w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego obliczonego w deklaracji podatku rolnego na rachunek budżetu właściwej gminy w terminach do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada.

Obowiązek składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień i ulg na podstawie przepisów u.p.r.

Jeżeli grunty stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych, w tym spółek, nieposiadających osobowości prawnej - osoby fizyczne składają deklarację na podatek rolny oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne.

W przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty.

Od 1 lipca 2019 r. wzory składanych przez podatników informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny określa rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wzorów

informacji o gruntach i deklaracji na podatek rolny⁵³. Na mocy delegacji ustawowej, mając na uwadze prawidłowe obliczenie podatku rolnego, minister określił załączniki do składanych dokumentów oraz szczegółowy zakres zawartych w nich danych niezbędnych do wymiaru i poboru podatku rolnego, z uwzględnieniem możliwości wprowadzenia przez rady gmin zwolnień i ulg, wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami. W odrębnym zaś rozporządzeniu⁵⁴, Minister Finansów określił sposób przesyłania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone te informacje i deklaracje. Zmiana ta była wyczekiwana przede wszystkim przez podatników, którzy posiadając przedmioty opodatkowania w różnych gminach, zobowiązani byli do wypełniania obowiązku informacyjnego na różnych, właściwych dla danej gminy, wzorach formularzy. W mniejszym zakresie na nowelizację czekały gminy, które były przyzwyczajone do swoich wzorów określanych przez ich rady.⁵⁵

W podatku rolnym przewidziano również zwolnienia, przede wszystkim zwolnienia przedmiotowe. Dlatego zwalnia się od podatku rolnego użytki rolne klasy V, VI i VIz oraz grunty zadrzewione i zakrzewione ustanowione na użytkach rolnych; grunty położone w pasie drogi granicznej; grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją - w roku, w którym uprawy zostały zniszczone wskutek robót drenarskich.

Zwolnieniem objęto też grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha. Zwolnieniem tym objęto grunty będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży; grunty będące przedmiotem umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz grunty wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie. Za trwałe zagospodarowanie uważa się objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat. Okres takiego zwolnienia wynosi 5 lat, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawarto umowę sprzedaży gruntów lub prawa wieczystego użytkowania, ustanowiono prawo wieczystego użytkowania gruntów lub objęto grunty w trwałe zagospodarowanie w drodze umowy. Jeżeli podatnik nabywa lub obejmuje grunty o

⁵³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2019 r. w sprawie wzorów informacji o gruntach i deklaracji na podatek rolny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1105);

⁵⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2019 r., poz. 1153);

⁵⁵ R. Dowgier, Nowe urzędowe wzory deklaracji i informacji na podatki lokalne, PPLiFS 2019, nr 8 (222), s. 6-15;

powierzchni mniejszej niż 100 ha, zwolnienie to dotyczy gruntów kolejno nabywanych lub obejmowanych w trwałe zagospodarowanie do powierzchni łącznie nieprzekraczającej 100 ha.⁵⁶ W razie nabycia gruntów od indywidualnych właścicieli gospodarstw rolnych, nie stosuje się zwolnienia, jeżeli nabywca jest małżonkiem, krewnym w linii prostej lub jego małżonkiem, pasierbem, zięciem lub synową sprzedawcy gruntów. Zwolnienia i ulgi z tytułu nabycia gruntów z Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa w drodze umowy sprzedaży nie stosuje się, jeżeli przedmiotem nabycia są grunty objęte uprzednio przez nabywcę w trwałe zagospodarowanie. Po upływie okresu zwolnienia stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%.⁵⁷

Zwolnieniu podlegają również grunty gospodarstw rolnych powstałe z zagospodarowania nieużytków - na okres 5 lat, licząc od roku następnego po zakończeniu zagospodarowania. Po upływie okresu zwolnienia stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%.

Zwolnieniu od podatku rolnego podlegają grunty gospodarstw rolnych otrzymane w drodze wymiany lub scalenia - na 1 rok następujący po roku, w którym dokonano wymiany lub scalenia gruntów. Po upływie okresu zwolnienia stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%.

Zwolnieniem objęte zostały grunty gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha - na okres nie dłuższy niż 3 lata, w stosunku do tych samych gruntów. Rada gminy określa, w drodze uchwały, tryb i szczegółowe warunki tego zwolnienia.

Ze zwolnienia od podatku rolnego korzystają: użytki ekologiczne; grunty zajęte przez zbiorniki wody służące do zaopatrzenia ludności w wodę; grunty pod wałami przeciwpowodziowymi i grunty położone w międzywałach; grunty wpisane do rejestru zabytków, pod warunkiem ich zagospodarowania i utrzymania zgodnie z przepisami o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Zwolnieniem przedmiotowym ustawodawca objął grunty stanowiące działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych, którzy: osiągnęli wiek emerytalny lub są inwalidami zaliczonymi do I albo II grupy lub są niepełnosprawnymi o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności lub są osobami całkowicie niezdolnymi do pracy w gospodarstwie rolnym albo niezdolnymi do

⁵⁶ Por. G. Dudar, Podatek rolny: Ulga na powiększenie gospodarstwa rolnego a jego wcześniejsza dzierżawa, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 34;

⁵⁷ Por. A. Bryja, Podatek rolny: Ulga z tytułu nabycia gruntów, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 38;

samodzielnej egzystencji. Zwolnieniem ustawowym objęto również grunty położone na terenie rodzinnego ogrodu działkowego, z wyjątkiem będących w posiadaniu podmiotów innych niż działkowcy lub stowarzyszenia ogrodowe w rozumieniu ustawy o rodzinnych ogrodach działkowych.

Podatek rolny zna również zwolnienia podmiotowe. Od podatku rolnego zwalnia się: uczelnie, ale zwolnienie nie dotyczy gruntów przekazanych w posiadanie podmiotom innym niż uczelnie. Zwalnia się również publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie gruntów zajętych na działalność oświatową; instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk, w odniesieniu do gruntów, które są niezbędne do realizacji zadań wynikających z ustawy o Polskiej Akademii Nauk; prowadzących zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, lub zakłady aktywności zawodowej - w zakresie gruntów zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem - zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem gruntów znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej. Zwolnieniu od podatku rolnego podlegają: instytuty badawcze; przedsiębiorcy o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych; Krajowy Zespół Nieruchomości, w zakresie nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Nieruchomości.

Inne zwolnienia, na mocy kompetencji nadanych przez ustawodawcę, może wprowadzać w drodze uchwały rada gminy.

Obok zwolnień, u.p.r. przewiduje ulgi.⁵⁸ Nie ma podstaw do utożsamiania pojęć: ulga i zwolnienie. Ustawodawca nie używa tych pojęć zamiennie, wręcz przeciwnie, służą one do określenia konstrukcji prawnych o łatwo dających się zauważyć odmiernościach. U.p.r. przyznaje podatnikom podatku rolnego, na zasadach określonych w ustawie, ulgę

⁵⁸ Więcej na temat ulg w podatku rolnym R. Dowgier, Podatek rolny: Kolejność stosowania ulg, PPLiFS 2019, nr 6 (220), s. 41;

inwestycyjną⁵⁹, ulgę z tytułu położenia gruntów na terenach podgórszych i górskich oraz ulgę klęskową (w przypadku wprowadzenia stanu klęski żywiołowej). Oprócz ulg ustawowych ustawodawca wyposaża radę gminy w kompetencje do wprowadzenia w drodze uchwały innych ulg przedmiotowych niż określone w ustawie. Rada gminy jest uprawniona do wprowadzenia ulg podatkowych tylko wówczas, gdy w danym przepisie ustawowym użyte jest pojęcie ulga.

Do kompetencji rady gminy w ramach podatku rolnego należy prawo zarządzania poboru podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa. Rada gminy może określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Łączne zobowiązanie pieniężne należne od przedmiotów opodatkowania stanowiących współwłasność lub znajdujących się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych ustala się w odrębnej decyzji (nakazie płatniczym), który wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli (posiadaczy). Jeżeli gospodarstwo rolne prowadzi w całości jedna z tych osób, nakaz płatniczy wystawia się na tę osobę.

1.3. Podatek leśny

Podatek leśny, to kolejna pozycja w dochodach budżetów gmin. Podatek leśny reguluje u.p.l. Opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna.⁶⁰ Lasem w rozumieniu ustawy są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. Za działalność leśną, w rozumieniu ustawy, uważa się działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządców lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymywania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania - z wyjątkiem skupu - drewna, żywicy, choinek, karpiny, kory, igliwia, zwierzyny oraz płodów runa leśnego, a także sprzedaż tych produktów w stanie nieprzerobionym.

⁵⁹ Szerzej na temat ulgi inwestycyjnej pisze R. Dowgier, Podatek rolny: Ulga inwestycyjna, PPLiFS 2019, nr 6 (220), s. 38;

⁶⁰ Szerzej na ten temat: R. Dowgier, Podatek leśny: Podstawa opodatkowania, PPLiFS 2019, nr 4 (218), s. 40;

Podatnikami podatku leśnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami lasów; posiadaczami samoistnymi lasów; użytkownikami wieczystymi lasów; posiadaczami lasów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego od lasów pozostających w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i Lasów Państwowych. Jeżeli las znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego ciąży na posiadaczu samoistnym. Jeżeli las jest współwłasnością lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, stanowi wówczas odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaściciele lub posiadacze jest zwolnionych od podatku leśnego. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub posiadaczach, którzy nie są zwolnieni od tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu.

Podstawę opodatkowania podatkiem leśnym stanowi powierzchnia lasu, wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Podatek leśny od 1 ha, za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną $0,220 \text{ m}^3$ drewna, obliczaną według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Do ceny tej nie wlicza się kwoty podatku od towarów i usług. Dla lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych stawka podatku leśnego ulega obniżeniu o 50%. Średnią cenę sprzedaży drewna ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału. Rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna przyjmowaną jako podstawa obliczania podatku leśnego na obszarze gminy.

Obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Obowiązek podatkowy wygasa ostatniego dnia miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w trakcie roku podatkowego, podatek leśny za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek. Jeżeli w trakcie roku podatkowego las został

zajęty na wykonywanie działalności gospodarczej innej niż działalność leśna lub po zaprzestaniu wykonywania tej działalności przywrócono działalność leśną, albo z innych powodów jego powierzchnia uległa zmniejszeniu lub zwiększeniu - kwota należnego podatku leśnego ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana.

Organem podatkowym właściwym w sprawach podatku leśnego jest wójt (burmistrz, prezydent miasta).

Osoby fizyczne są obowiązane złożyć organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia lasu, informacje o lasach, sporządzone na formularzach według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku w podatku leśnym, lub o zaistnieniu zmian. Podatek leśny na rok podatkowy od osób fizycznych ustala, w drodze decyzji, organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia lasu. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego. Nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekraczałaby, określonych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy Prawo pocztowe. W takim przypadku decyzję umarzającą postępowanie pozostawia się w aktach sprawy, a organ jest nią związany od chwili wydania. Do zmiany decyzji umarzającej postępowanie przepis art. 254 [zmianę decyzji ostatecznej] o.p. stosuje się odpowiednio. Jeżeli w trakcie roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku leśnego lub zaistniały zmiany, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek.

Osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Lasów Państwowych, a także jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa są obowiązane składać, w terminie do dnia 15 stycznia, organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia lasów, deklaracje na podatek leśny na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Wymienione osoby mają też obowiązek odpowiednio skorygować deklaracje, w razie zaistnienia zmian w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych zmian. Podatnicy ci mają obowiązek wpłacać w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego obliczony w deklaracji podatek

leśny na rachunek budżetu właściwej gminy, za poszczególne miesiące, do dnia 15 każdego miesiąca.

Obowiązek składania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień na mocy przepisów ustawy.

Jeżeli las stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych, w tym spółek, nieposiadających osobowości prawnej - osoby fizyczne składają deklarację na podatek leśny oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne.

Od 1 lipca 2019 r. wzory składanych przez podatników informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny określa rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wzorów informacji o lasach i deklaracji na podatek leśny⁶¹. Na mocy delegacji ustawowej, mając na uwadze prawidłowe obliczenie podatku leśnego, minister określił załączniki do składanych dokumentów oraz szczegółowy zakres zawartych w nich danych niezbędnych do wymiaru i poboru podatku leśnego, z uwzględnieniem możliwości wprowadzenia przez rady gmin zwolnień od tego podatku, wraz z objaśnieniami co do sposobu ich wypełniania, terminu i miejsca składania oraz niezbędnymi pouczeniami. W odrębnym zaś rozporządzeniu⁶², Minister Finansów określił sposób przesyłania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone te informacje i deklaracje.

W przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 100 zł, podatek jest płatny jednorazowo w terminie płatności pierwszej raty.

Rada gminy, w drodze uchwały, może zarządzić pobór podatku leśnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Jak każda regulacja dotycząca podatków i opłat samorządowych, tak u.p.l. przewiduje możliwość zwolnienia od podatku leśnego. Zwolnieniem przedmiotowym objęte są: lasy z drzewostanem w wieku do 40 lat, lasy wpisane indywidualnie do rejestru zabytków oraz użytki ekologiczne. Inne zwolnienia przedmiotowe może wprowadzić, w drodze uchwały, rada gminy z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

⁶¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2019 r. w sprawie wzorów informacji o lasach i deklaracji na podatek leśny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1126);

⁶² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2019 r., poz. 1154);

Ustawa przewiduje również zwolnienia podmiotowe, dlatego od podatku leśnego zwalnia się: uczelnie; publiczne i niepubliczne jednostki organizacyjne objęte systemem oświaty oraz prowadzące je organy, w zakresie lasów zajętych na działalność oświatową; instytuty naukowe i pomocnicze jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk; prowadzących zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie lasów wymienionych w decyzji w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej lub zgłoszonych wojewodzie - zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyłączeniem lasów, które znajdują się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej. Ze zwolnień podmiotowych korzystają: instytuty badawcze; przedsiębiorcy o statusie centrum badawczo-rozwojowego uzyskanym na zasadach określonych w przepisach o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, w odniesieniu do przedmiotów opodatkowania zajętych na cele prowadzonych badań i prac rozwojowych; Krajowy Zasób Nieruchomości, w zakresie nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Nieruchomości.

Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku leśnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku rolnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Łączne zobowiązanie pieniężne należne od przedmiotów opodatkowania stanowiących współwłasność lub znajdujących się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych ustala się w odrębnej decyzji (nakazie płatniczym), który wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli lub posiadaczy.

1.4. Podatek od środków transportowych

Znaczną pozycję w budżetach gmin, w których działają przedsiębiorcy świadczący usługi transportowe jak również firmy leasingujące pojazdy, stanowi podatek od środków transportowych. Regulację tej daniny publicznej zawiera, podobnie jak w przypadku podatku od nieruchomości u.p.o.l.

Opodatkowaniu podatkiem od środków transportowych podlegają: samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony; ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów od 3,5 tony; przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą od 7 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego; autobusy.

Obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych ciąży na osobach fizycznych i osobach prawnych będących właścicielami środków transportowych. Jak właściciele traktuje się również jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, na które środek transportowy jest zarejestrowany, oraz posiadaczy środków transportowych zarejestrowanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jako powierzone przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu.⁶³ Jeżeli środek transportowy stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od środków transportowych ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. W przypadku zmiany właściciela środka transportowego zarejestrowanego, obowiązek podatkowy ciąży na poprzednim właścicielu do końca miesiąca, w którym nastąpiło przeniesienie własności. Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a w przypadku nabycia środka transportowego zarejestrowanego - od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został nabyty. Obowiązek podatkowy powstaje także od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został dopuszczony ponownie do ruchu po upływie okresu, na jaki została wydana decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu tego pojazdu z ruchu. Zarejestrowanie środka transportowego oznacza jego rejestrację, z wyjątkiem rejestracji czasowej, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Obowiązek podatkowy wygasa z końcem miesiąca, w którym środek transportowy został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu, lub z końcem miesiąca, w którym upłynął czas, na który pojazd powierzono.

Podatnicy z tytułu podatku od środków transportowych są obowiązani składać, w terminie do dnia 15 lutego właściwemu organowi podatkowemu, deklaracje na podatek od środków transportowych na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu według ustalonego wzoru, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu - w terminie 14 dni od

⁶³ Por. R. Dowgier, Podatek od środków transportowych: Przekazanie pojazdu w użytkowanie, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 37;

dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku. Do obowiązków tych należy również odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia okoliczności mających wpływ na powstanie lub wygaśnięcie obowiązku podatkowego, lub zmianę miejsca zamieszkania, lub siedziby - w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tych okoliczności. Podatnicy z tytułu podatku od środków transportowych mają obowiązek wpłacać obliczony w deklaracji podatek od środków transportowych - bez wezwania - na rachunek budżetu właściwej gminy.

Organem właściwym w sprawach podatku od środków transportowych jest organ podatkowy, na którego terenie znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika, a w przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego lub podmiotu, w którego skład wchodzi wydzielone jednostki organizacyjne - organ podatkowy, na terenie którego znajduje się zakład lub jednostka posiadająca środki transportowe podlegające opodatkowaniu.⁶⁴ W przypadku współwłasności środka transportowego organem właściwym jest organ podatkowy odpowiedni dla osoby lub jednostki organizacyjnej, która została wpisana jako pierwsza w dowodzie rejestracyjnym pojazdu.

Wzór deklaracji na podatek od środków transportowych określił Minister Finansów w rozporządzeniu w sprawie wzoru deklaracji na podatek od środków transportowych⁶⁵.

Rada gminy może wprowadzić, w drodze uchwały, możliwość składania deklaracji na podatek od środków transportowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Również do kompetencji rady gminy należy określenie, w drodze uchwały, wysokości stawek podatku od środków transportowych, z tym że roczna stawka podatku od jednego środka transportowego nie może przekroczyć stawki maksymalnej publikowanej corocznie w obwieszczeniu Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych.

Podatek od środków transportowych jest płatny w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 lutego i do dnia 15 września każdego roku. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał po dniu 1 lutego, a przed dniem 1 września danego roku, podatek za ten rok płatny jest w dwóch ratach proporcjonalnie do czasu trwania obowiązku podatkowego w terminie w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego - I rata, do dnia 15 września danego roku - II rata. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał od dnia 1 września danego roku, podatek jest płatny jednorazowo w terminie 14 dni od dnia powstania

⁶⁴ Por. R. Dowgier, Podatek od środków transportowych: Właściwość organu podatkowego, PPLiFS 2019, nr 6 (220), s. 40;

⁶⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie wzoru deklaracji na podatek od środków transportowych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2436);

obowiązku podatkowego. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.

Podatnikom wykorzystującym środki transportu dla wykonywania przewozów w transporcie kombinowanym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przysługuje zwrot zapłaconego podatku od tych środków. Warunki zwrotu podatku określa ustawa.

Zwalnia się od podatku od środków transportowych pod warunkiem wzajemności - środki transportowe będące w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji zagranicznych, korzystających z przywilejów i immunitetów na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, oraz członków ich personelu, jak również innych osób zrównanych z nimi, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca pobytu stałego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zwolnieniu podlegają również środki transportowe stanowiące zapasy mobilizacyjne, pojazdy specjalne oraz pojazdy używane do celów specjalnych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Na zwolnienie od podatku od środków transportowych mogą też liczyć pojazdy zabytkowe, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym. Rada gminy może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe.⁶⁶

1.5. Opłata targowa

Warunkiem istnienia obowiązku podatkowego w zakresie opłaty targowej jest prowadzenie sprzedaży na targowisku. Potwierdza to wyr. WSA w Szczecinie głoszący, że nie podlegają opłacie targowej podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, a świadczą wyłącznie usługi (wyr. WSA w Szczecinie z 20.8.2014 r., I SA/Sz 219/14, Legalis). I nie ma tu znaczenia rodzaj wykonywanej usługi. Jedynie zawieranie umów sprzedaży w rozumieniu art. 535 KC i czynności zmierzające do ich zawarcia nakładają na podmioty wykonujące te czynności obowiązek uiszczenia opłaty. Nie podlegają opłacie targowej podmioty, które na targowisku nie dokonują sprzedaży, a świadczą wyłącznie usługi (wyr. WSA w Szczecinie z 6.11.2013 r., I SA/Sz 539/13, Legalis; por. wyr. WSA w Gdańsku z 24.4.2012 r., I SA/Gd 223/12, Legalis). Tak na przykład podmioty świadczące wyłącznie usługi gastronomiczne nie podlegają opłacie targowej (wyr. WSA w Szczecinie z 6.11.2013 r., I SA/Sz 539/13, Legalis). Zdarzeniem, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego w opłacie targowej jest fakt prowadzenia sprzedaży na targowisku, a zatem opłata targowa nie może być pobierana w formie abonamentu płatnego z góry, gdyż prowadziłoby to do poboru podatku przed

⁶⁶ Więcej na temat podatku od środków transportowych: B. Pahl, Realizacja podatku od środków transportowych w 2019 r. – wybrane problemy, PPLiFS 2019, nr 2 (216), s. 6-15;

powstaniem obowiązku podatkowego (wyr. WSA w Łodzi z 18.9.2013 r., I SA/Łd 684/13, Legalis; por. wyr. WSA w Warszawie z 19.6.2008 r., III SA/Wa 1944/07 Legalis). (...) Pobieranie opłaty targowej na podstawie PodLokU jest związane z prowadzeniem handlu (sprzedaży) lub chociażby złożeniem oferty (wyr. WSA w Warszawie z 14.2.2012 r., III SA/Wa 1542/11, Legalis). Nie ma większego znaczenia, w jakim miejscu prowadzona jest sprzedaż oraz czy sprzedaż ma charakter stały, czy okazjonalny. Skoro o pobieraniu opłaty targowej decyduje sprzedaż towaru, uprawnione jest jej pobieranie również za prowadzenie sprzedaży poza miejscami do tego wyznaczonymi (wyr. WSA w Szczecinie z 26.6.2013 r., I SA/Sz 119/13, Legalis). Obowiązek uiszczenia opłaty targowej powstaje z mocy prawa z chwilą faktycznego podjęcia czynności handlowych zmierzających do dokonania sprzedaży (niezależnie od skutku) w każdym miejscu danej gminy, a nie tylko w miejscach do tego celu wyznaczonych, przy czym realizacja tego ustawowego obowiązku następuje w razie zażądania jej uiszczenia przez inkasenta, i z tą też chwilą następuje określenie osoby zobowiązanej do zapłaty określonego już zobowiązania z tytułu opłaty targowej przewidzianej uchwałą rady gminy, uprawnionej do określenia zasad i poboru oraz wysokości stawek opłaty targowej (wyr. WSA w Szczecinie z 4.12.2013 r., I SA/Sz 1107/13, Legalis). (...) Opłatę targową pobiera się niezależnie od należności przewidzianych w odrębnych przepisach za korzystanie z urządzeń targowych oraz za inne usługi świadczone przez prowadzącego targowisko. Handlujący na targowisku, mimo uiszczania czynszu dzierżawnego, opłaty za wjazd na targowisko lub za zajęcie straganu, musi również opłacić opłatę targową na rzecz gminy (wyr. WSA w Szczecinie z 26.6.2013 r., I SA/Sz 119/13, Legalis). (...)

Opłacie targowej nie podlega sprzedaż dokonywana w budynkach lub w ich częściach. Zapis ten należy interpretować w ten sposób, że podmiot dokonujący sprzedaży na targowiskach nie będzie podlegał opłacie targowej, gdy sprzedaż będzie prowadzona w budynku lub w jego części. (...) Zwalnia się od opłaty targowej osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, dokonujące sprzedaży na targowiskach, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowiskach.⁶⁷ Poza zwolnieniami wynikającymi z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych rada gminy może wprowadzić, w drodze uchwały, zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych, w tym opłaty targowej. Również rada gminy, w drodze uchwały określa zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności i wysokość stawek opłaty targowej. Stawka opłaty targowej ustalana przez radę gminy, nie może przekroczyć stawki

⁶⁷ H. Kmiecik, Opłata targowa; A. Dzięgiel-Matras, H. Kmiecik, R. Zenc, Podatki lokalne 2016, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2015, s.202-208;

maksymalnej publikowanej corocznie w obwieszczeniu Ministra Finansów w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych. Wszelkie regulacje dotyczące opłaty targowej winny znaleźć się w uchwale podejmowanej na podstawie art. 19 u.p.o.l., nie zaś w regulaminie targowiska.

Z dniem 1.1.2016 r. ustawodawca zastąpił obligatoryjną dotąd opłatę targową fakultatywnym świadczeniem na rzecz gminy. Opłata ta, jako świadczenie obligatoryjne, nie zawsze przysparzała korzyści finansowych gminom. Gminy zmuszone były do poboru opłaty targowej nawet w sytuacji, gdy koszty tego poboru zdecydowanie przekraczały wpływy z tego tytułu do budżetu gminy. W wielu przypadkach opłatą targową obciążani byli lokalni wytwórcy czy rzemieślnicy, nierzadko wymierających zawodów, którzy wystawiali swoje towary na miejskim targowisku. Nie chcąc zniechęcać lokalnych wystawców, zwłaszcza w małych gminach, radni podejmowali uchwały w sprawie stawek opłaty targowej w bardzo niskiej, nieprzynoszącej dochodu wysokości. Gmina ponosiła też koszty finansowe związane z poborem opłaty targowej w postaci inkasa. W niektórych gminach opłata ta miała marginalne znaczenie, mimo to gminy były zobowiązane do jej poboru, co często generowało koszty.⁶⁸

1.6. Opłata miejscowa i uzdrowiskowa

W znanych kurortach wypoczynkowych czy uzdrowiskowych opłata miejscowa czy opłata uzdrowiskowa stanowią znaczące pozycje w budżecie miasta czy gminy. W niektórych jednak gminach opłaty te mają marginalne znaczenie. Do końca 2015 roku gminy były zobowiązane do ich poboru. Od 1 stycznia 2016 r. istnieje możliwość fakultatywnego poboru tych opłat. Radni mogą odstąpić od uchwalenia opłaty miejscowej czy uzdrowiskowej.

Jeśli radni gminni wprowadzą opłatę miejscową, to pobiera się ją od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach – za każdą rozpoczętą dobę pobytu.

Zgodnie z art. 17 ust. 3 i 4 u.p.o.l. Rada Ministrów w rozporządzeniu w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową⁶⁹ określiła minimalne warunki, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową, uwzględniając zróżnicowanie warunków regionalnych i lokalnych. Oznacza to, że nie we wszystkich gminach, nawet przy woli radnych, możliwe jest wprowadzenie opłaty

⁶⁸ Tamże, s. 201-202;

⁶⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz. U. z 2007 r. Nr 249, poz. 1851);

miejscowej. Opłatę miejscową można wprowadzić tylko w tych gminach, a w zasadzie w konkretnych miejscowościach w danej gminie, które spełniają określone w rozporządzeniu minimalne warunki: klimatyczne, krajobrazowe oraz umożliwiające pobyt osób w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych. Za minimalne warunki klimatyczne uznaje się zachowanie: na terenie strefy, na obszarze której położona jest miejscowość, dopuszczalnych poziomów niektórych substancji w powietrzu ze względu na ochronę zdrowia ludzi, określonych w przepisach o ochronie środowiska; w miejscowości dopuszczalnych poziomów pól elektromagnetycznych, określonych w przepisach o ochronie środowiska. Strefę, na obszarze której położona jest miejscowość, stanowi aglomeracja o liczbie mieszkańców większej niż 250 tysięcy albo obszar jednego lub więcej powiatów położonych na obszarze tego samego województwa niewchodzący w skład aglomeracji.

Za minimalne warunki krajobrazowe uznaje się występowanie na terenie gminy, na obszarze której położona jest miejscowość, jednego z elementów środowiska przyrodniczego istotnego dla wypoczynku lub jednego z walorów krajoznawczych.

Za elementy środowiska przyrodniczego istotne dla wypoczynku uznaje się: szatę roślinną: lasy, użytki rolne (w rozumieniu przepisów o podatkach i opłatach lokalnych, zajmujące łącznie ponad 80% powierzchni gminy); wody: przybrzeżne, morskie wody wewnętrzne, śródlądowe wody powierzchniowe – w rozumieniu przepisów prawa wodnego; wody w kąpieliskach spełniające wymagania określone w przepisach prawa wodnego; urozmaiconą rzeźbę terenu: wyżyny, góry.

Za walory krajoznawcze uznaje się: osobliwości fauny lub flory, skałki lub grupy skał, wąwozy, doliny lub przełomy rzeczne, wodospady, źródła lub wywierzyska, jaskinie lub grotty, głązy narzutowe lub głązowiska, parki zabytkowe, zbiory przyrodnicze, ogrody botaniczne lub ogrody zoologiczne, punkty widokowe, parki narodowe, parki krajobrazowe lub rezerваты przyrody, rezerваты archeologiczne, skanseny lub ośrodki twórczości ludowej, zabytki architektury lub budownictwa, zbiory artystyczne, muzea, obiekty historyczno-wojskowe, miejsca martyrologii, zabytki działalności gospodarczej lub techniki, imprezy kulturalne.

Za minimalne warunki umożliwiające pobyt w celach turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych uznaje się istnienie w miejscowości bazy noclegowej w obiektach hotelarskich i innych obiektach, w których mogą być świadczone usługi hotelarskie w rozumieniu przepisów o usługach turystycznych.

W uchwale wprowadzającej opłatę miejscową rada gminy ustala miejscowości odpowiadające warunkom określonym w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową.

We wskazanych przez radę gminy miejscowościach pobiera się opłatę miejscową. Nie znaczy to, że opłata miejscowa będzie pobierana w całej gminie. Radni mogą wskazać tylko jedną lub kilka miejscowości, w których będzie pobierana ta opłata. Miejscowości te muszą być wymienione w uchwale z nazwy. Rada gminy może podjąć prawnie skuteczną uchwałę w sprawie poboru opłaty miejscowej, jeżeli w dacie jej podjęcia miejscowość, w której opłata ma być pobierana, spełnia wymogi rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową. Rada gminy może w zasadzie dowolnie, nie obawiając się żadnych sankcji, kształtować listę miejscowości, w których pobiera się opłatę miejscową, byleby spełniały one minimalne warunki wynikające z rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową.⁷⁰

Zasady pobierania opłaty miejscowej tylko pozornie są proste, a w rzeczywistości skomplikowane i najeżone wieloma pułapkami. Wszystko wskazuje na to, że w jedną z takich pułapek dał się złapać sam NSA, uzasadniając wyrok z dnia 15 marca 2018 r.⁷¹ Nie chodzi tu jednak o dość ryzykowną tezę Sądu, że opłata miejscowa jest świadczeniem ekwiwalentnym, ale o jego pogląd na temat skutków prawnych unieważnienia uchwały stanowiącej podstawę pobierania opłaty oraz wywody mające na celu uzasadnienie tego poglądu.⁷²

1.7. Opłata od posiadania psów

W obecnym stanie prawnym rada gminy może, w drodze uchwały, wprowadzić na swoim terenie opłatę, którą będzie można pobierać od osób fizycznych posiadających psy. Wprowadzenie opłaty pozostawione zostało samodzielnej decyzji rady gminy, co z pewnością należy uznać za słuszne rozwiązanie. Pamiętać jedynie trzeba, że jeżeli rada gminy zdecyduje się na wprowadzenie tej opłaty (...), obowiązku jej opłacania nie można nałożyć na osoby prawne bądź jednostki organizacyjne posiadające psy, np.: spółki, policję lub inne instytucje.

Rada gminy może zatem wprowadzić opłatę od posiadania psów. Opłatę pobiera się od osób fizycznych posiadających psy. Dokonując naliczenia tej opłaty, organ podatkowy nie może odnieść się do żadnego ustawowo zagwarantowanego rejestru, tak jak jest to możliwe np. w odniesieniu do podatku od nieruchomości – ewidencja gruntów i budynków. Rzadko która gmina prowadzi rejestr psów na swoim terenie, chyba że jest to rejestr psów należących do ras

⁷⁰ H. Kmiecik, Opłata miejscowa i uzdrowiskowa; A. Dzięgiel-Matras, H. Kmiecik, R. Zenc, Podatki lokalne..., s. 232-234;

⁷¹ Wyrok NSA z dnia 15.03.2018 r., sygn. akt II FSK 3579/17, LEX nr 2467865;

⁷² S. Czarnecki, Jeszcze w sprawie dopuszczalności pobierania opłaty miejscowej, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s. 29;

niebezpiecznych. Organ podatkowy często bazuje więc tylko i wyłącznie na oświadczeniu właściciela psa. Często sytuacją jest, że organy nadzoru podczas kontroli stwierdzają niewiarygodnie niską liczbę psów stanowiących przedmiot opodatkowania. Dzieje się tak dlatego, że nie wszyscy właściciele psów czują się w obowiązku uregulować tę opłatę.

Jeśli rada gminy nie ma woli wprowadzania na swoim terenie opłaty od posiadania psów, uchwały w tej sprawie nie podejmuje. Nie jest właściwe podjęcie uchwały o niewprowadzaniu lub odstąpieniu od opłaty od posiadania psów.⁷³

Opłaty od posiadania psów nie pobiera się od członków personelu przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych oraz innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych, jeżeli nie są obywatelami polskimi i nie mają miejsca stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - pod warunkiem wzajemności. Nie ciąży też obowiązek zapłaty opłaty od posiadania psów na osobach zaliczonych do znacznego stopnia niepełnosprawności w rozumieniu przepisów o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych - z tytułu posiadania jednego psa. Nie zapłacą tej opłaty osoby niepełnosprawne w rozumieniu przepisów ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych - z tytułu posiadania psa asystującego. Nie pobiera się opłaty od posiadania psów od osób w wieku powyżej 65 lat prowadzących samodzielnie gospodarstwo domowe - z tytułu posiadania jednego psa. Również podatnicy podatku rolnego od gospodarstw rolnych - z tytułu posiadania nie więcej niż dwóch psów, nie uregulują opłaty od posiadania tych psów.

1.8. Opłata reklamowa

Stosunkowo nową opłatą lokalną jest opłata reklamowa. Ustawodawca wprowadził ją w poczet opłat lokalnych nowelizacją u.p.o.l. z mocą od 1 stycznia 2016 r.⁷⁴

Rada gminy może wprowadzić opłatę reklamową od umieszczonych tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych. Definicje legalne pojęć: reklama, tablica reklamowa, urządzenie reklamowe czy szyld, zawiera ustawa o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Pod pojęciem reklamy należy rozumieć upowszechnianie w jakiegokolwiek wizualnej formie informacji promującej osoby, przedsiębiorstwa, towary, usługi, przedsięwzięcia lub ruchy społeczne. Tablicą reklamową jest przedmiot materialny

⁷³ H. Kmiecik, Opłata od posiadania psów; A. Dzięgiel-Matras, H. Kmiecik, R. Zenc, Podatki lokalne..., s. 241-242;

⁷⁴ Opłatę reklamową wprowadziła ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1045) nowelizująca u.p.o.l.;

przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, o płaskiej powierzchni służącej ekspozycji reklamy, w szczególności baner reklamowy, reklama naklejana na okna budynków i reklamy umieszczane na rusztowaniu, ogrodzeniu lub wyposażeniu placu budowy, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem. Pod pojęciem urządzenia reklamowego należy rozumieć przedmiot materialny przeznaczony lub służący ekspozycji reklamy wraz z jego elementami konstrukcyjnymi i zamocowaniami, inny niż tablica reklamowa, z wyłączeniem drobnych przedmiotów codziennego użytku wykorzystywanych zgodnie z ich przeznaczeniem. Natomiast szyld to tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe informujące o działalności prowadzonej na nieruchomości, na której ta tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe się znajdują. Opłata reklamowa może być pobierana jedynie na obszarach, dla których obowiązują zasady i warunki sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń. Podobnie jak w przypadku opłat miejscowej i uzdrowskiej, aby móc wprowadzić opłatę reklamową, gmina musi spełnić pewien warunek. W tym wypadku jest to uprzednie podjęcie uchwały w sprawie zasad i warunków sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie wyjaśniono, co konkretnie taka uchwała powinna zawierać. Nie było takiej potrzeby ponieważ wraz z wejściem w życie przepisów o opłacie reklamowej zaczęły też obowiązywać zmiany do ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.⁷⁵

Opłatę reklamową pobiera się od: właścicieli nieruchomości lub obiektów budowlanych, z wyłączeniem nieruchomości gruntowych oddanych w użytkowanie wieczyste, użytkowników wieczystych nieruchomości gruntowych, posiadaczy samoistnych nieruchomości lub obiektów budowlanych, posiadaczy nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie: wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, jest bez tytułu prawnego - jeżeli na tych nieruchomościach lub obiektach budowlanych znajdują się tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe, niezależnie od tego czy na tablicy reklamowej lub urządzeniu reklamowym ekspozowana jest reklama. Jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany, na których zlokalizowana jest tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe, jest przedmiotem współwłasności lub pozostaje w posiadaniu dwóch lub więcej osób obowiązek w

⁷⁵ G. Liszewski, Warunek wprowadzenia opłaty reklamowej, L. Etel Opłaty lokalne – komentarz, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2016, s. 100;

zakresie wniesienia opłaty reklamowej ciąży solidarnie odpowiednio na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach.

Opłaty reklamowej nie pobiera się jeżeli tablice reklamowe lub urządzenia reklamowe: nie są widoczne z przestrzeni dostępnych publicznie; stanowią szyld, o ile jest on zgodny z zasadami i warunkami sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń; są realizacją obowiązku nałożonego przepisami prawa; służą wyłącznie do upowszechniania informacji: trwale upamiętniającej osoby, instytucje lub wydarzenia, o charakterze religijnym, związanym z działalnością kościołów lub innych związków wyznaniowych, jeżeli tablica reklamowa lub urządzenie reklamowe sytuowane są w granicach terenów użytkowanych jako miejsca kultu i działalności religijnej oraz cmentarzy.

Kwotę zapłaconego podatku od nieruchomości od tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego, zalicza się na poczet opłaty reklamowej należnej od tej tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego.

Opłata reklamowa składa się z części stałej i części zmiennej. Część stała ma zryczałtowaną wysokość niezależną od pola powierzchni tablicy reklamowej lub urządzenia reklamowego służącego ekspozycji reklamy. Część zmienna zależy od wielkości pola powierzchni tablicy lub urządzenia reklamowego służących ekspozycji reklamy. Jeśli kształt urządzenia reklamowego uniemożliwia wyznaczenie pola powierzchni służącej ekspozycji reklamy wysokość opłaty zależy od pola powierzchni bocznej prostopadłościanu opisanego na urządzeniu reklamowym.⁷⁶

1.9. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi

Dochodem gmin mającym znaczną pozycję w budżecie jest opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi, potocznie zwana opłatą śmieciową. Zobowiązanie to pojawiło się w polskim prawie z dniem 1 lipca 2013 r. Regulowane jest u.c.p.g. Opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi ponoszą właściciele nieruchomości, na rzecz gminy, na terenie której nieruchomość jest położona. Obowiązek ten ciąży również na współwłaścicielach, użytkownikach wieczystych, jednostkach organizacyjnych i osobach posiadających nieruchomość w zarządzie lub użytkowaniu, innym podmiocie władającym nieruchomością. Jeżeli obowiązki wskazane w ustawie mogą jednocześnie dotyczyć kilku podmiotów, obowiązany do ich wykonania jest podmiot lub podmioty faktycznie władające nieruchomością. W takim przypadku podmioty mogą w drodze umowy zawartej w formie

⁷⁶ Więcej na temat opłaty reklamowej: G. Dudar, Opłata reklamowa, PPLiFS 2019, nr 3 (217), s. 44-45;

pisemnej, wskazać podmiot zobowiązany do wykonania obowiązków wynikających z ustawy. Jeżeli nieruchomość jest zabudowana budynkiem wielolokalowym, w którym ustanowiono odrębną własność lokalu, obowiązki właściciela nieruchomości wspólnej oraz właściciela lokalu obciążają wspólnotę mieszkaniową albo spółdzielnię mieszkaniową. W przypadku nieruchomości zamieszkałych opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest należna za każdy miesiąc, w którym na danej nieruchomości zamieszkuje mieszkaniec. W przypadku, gdy w danym miesiącu na danej nieruchomości mieszkaniec zamieszkuje przez część miesiąca, opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi w miesiącu, w którym nastąpiła zmiana, uiszcza się w gminie, w której dotychczas zamieszkiwał, a w nowym miejscu zamieszkania - począwszy od miesiąca następnego, po którym nastąpiła zmiana. W przypadku nieruchomości niezamieszkałych, opłata śmieciowa jest należna za każdy miesiąc, w którym na danej nieruchomości powstały odpady komunalne. W przypadku nieruchomości niezamieszkałych, na których są świadczone usługi hotelarskie w rozumieniu ustawy o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych⁷⁷, dopuszcza się, aby opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowiła iloczyn ilości zużytej wody z danej nieruchomości oraz stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w uchwale o stawkach. W przypadku nieruchomości, na których znajdują się domki letniskowe, lub innych nieruchomości wykorzystywanych na cele rekreacyjno-wypoczynkowe, wykorzystywanych jedynie przez część roku, rada gminy uchwała ryczałtową stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi za rok od domku letniskowego lub od innej nieruchomości wykorzystywanej na cele rekreacyjno-wypoczynkowe. Ryczałtowa stawka opłaty jest ustalana jako iloczyn średniej ilości odpadów powstających na nieruchomościach, na których znajdują się domki letniskowe, lub inne nieruchomości wykorzystywane na cele rekreacyjno-wypoczynkowe, wykorzystywane jedynie przez część roku na obszarze gminy, wyrażonej w liczbie pojemników oraz stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w uchwale w sprawie stawki za pojemnik. W przypadku prowadzenia w części lokalu mieszkalnego obsługi biurowej działalności gospodarczej opłatę za gospodarowanie odpadami komunalnymi uiszcza się w ramach opłaty dotyczącej nieruchomości zamieszkałej.

Właściciel nieruchomości jest obowiązany złożyć do wójta, burmistrza lub prezydenta miasta deklarację o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi w terminie do 10 następnego miesiąca licząc od dnia zamieszkania na danej nieruchomości pierwszego

⁷⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 238 ze zmianami);

mieszkańca lub powstania na danej nieruchomości odpadów komunalnych. Wysokość zobowiązania określonego w deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi obowiązuje za kolejne miesiące do czasu korekty deklaracji lub zmiany stawki opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W razie niezłożenia deklaracji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi albo uzasadnionych wątpliwości co do danych zawartych w deklaracji wójt, burmistrz lub prezydent miasta określa, w drodze decyzji, wysokość opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, biorąc pod uwagę dostępne dane właściwe dla wybranej przez radę gminy metody, a w przypadku ich braku - uzasadnione szacunki, w tym w przypadku nieruchomości, na których nie zamieszkują mieszkańcy, średnią ilość odpadów komunalnych powstających na nieruchomościach o podobnym charakterze.

2. Sposoby wygaszania podatków samorządowych

Podatnik ma obowiązek regulować wynikające z ustaw zobowiązania. Podatki jako danina publiczna mogą wygasnąć na wiele sposobów. Regulację sposobów wygasania zobowiązań podatkowych zawiera rozdział 7 działu III o.p. Do działu III o.p. odsyła również u.f.p. regulująca między innymi sprawy dotyczące należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym.

Zobowiązania podatkowe i publicznoprawne wygasają w całości lub w części w skutek: zapłaty; pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta; potrącenia; zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku; zaniechania poboru; przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych; przejęcia własności nieruchomości lub prawa majątkowego w postępowaniu egzekucyjnym; umorzenia zaległości; przedawnienia; zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m; nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego przez prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku. Tak więc sposobów dobrowolnego wykonania obowiązku podatkowego jest wiele. W większości z nich, to do podatnika należy wybór jednego z nich. Dla porównania, w okresie międzywojennym, zapisy art. 46 ówczesnej Ordynacji podatkowej⁷⁸ regulowały, iż zobowiązanie podatkowe wygasa przez: zapłatę lub przymusowe ściągnięcie, umorzenie lub przedawnienie. Nieco dalej posunął się ustawodawca w art. 26 ustawy o zobowiązaniach podatkowych⁷⁹, poprzedzającej obecnie obowiązującą o.p.,

⁷⁸ Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1936 r Nr 14, poz. 134 ze zmianami);

⁷⁹ Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zmianami);

dając możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego poprzez zapłatę podatku, przedawnienie lub umorzenie. A jako szczególny sposób zapłaty podatku wskazał potrącenie i przejęcie majątku na własność Skarbu Państwa. Przedsiębiorcy natomiast mogli regulować swoje zobowiązania podatkowe w formie bankowych rozliczeń bezgotówkowych, za wyjątkiem, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami zapłata tych należności jest dokonywana papierami wartościowymi lub znakami opłaty skarbowej albo jest pobierana przez płatnika lub inkasenta. Ustawodawca przyznał też kompetencje Ministrowi Finansów, który mógł dopuścić lub wprowadzić zapłatę określonych rodzajów podatków papierami wartościowymi lub znakami opłaty skarbowej.

2.1. Zapłata podatku

Najbardziej powszechnym sposobem wygasania zobowiązania podatkowego jest jego zapłata. Może ona nastąpić w gotówce lub bezgotówkowo. Za termin dokonania zapłaty podatku gotówką uważa się dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy, lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy Prawo pocztowe⁸⁰, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta. W obrocie bezgotówkowym terminem zapłaty jest dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu, a w przypadku zapłaty za pomocą instrumentu płatniczego innego niż polecenie przelewu - dzień uzyskania potwierdzenia autoryzacji transakcji płatniczej, o której mowa w art. 40 ust. 1 ustawy o usługach płatniczych⁸¹. W przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej lub unijnej instytucji pieniądza elektronicznego, niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za termin zapłaty podatku uważa się dzień złożenia zlecenia płatniczego przez podatnika, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie nie później niż do końca następnego

⁸⁰ Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz. U. z 2018 r., poz. 2188 ze zmianami);

⁸¹ Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2020 r., poz. 794);

dnia roboczego po otrzymaniu zlecenia. W razie przekroczenia tego terminu za termin zapłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego. Wzór formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego określa rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego⁸².

Zapis art. 61 § 1 Ordynacji podatkowej narzuca zapłatę podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i obowiązanych do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów w formie polecenia przelewu. Ale już zapłata podatków przez mikroprzedsiębiorców w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców⁸³ może nastąpić również w gotówce. Również w gotówce może nastąpić zapłata podatku przez przedsiębiorcę do rąk inkasenta.

Rada gminy może dopuścić zapłatę podatków, stanowiących jej dochód za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny. W tym przypadku za termin dokonania zapłaty podatku uważa się dzień obciążenia rachunku płatniczego podatnika lub jego rachunku w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, innego niż płatniczy, albo dzień pobrania wartości pieniężnej z pieniądza elektronicznego.

Do końca 2019 r., jeżeli na podatniku ciążyły zobowiązania z różnych tytułów, dokonaną wpłatę organ podatkowy zaliczał na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskazał, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty. Jeżeli na podatniku ciążyły koszty doręczonego upomnienia, dokonaną wpłatę zaliczało się w pierwszej kolejności na poczet tych kosztów. Dokonując prawidłowego rozliczenia wpłaty wierzyciel miał obowiązek w pierwszej kolejności kierować się wskazaniem podatnika zawartym w tytule wpłaty, a jeśli takowych nie było wpłata winna być zarachowana na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności. Jeśli wpłata dotyczy zarachowania w poczet zaległości podatkowej, to wierzyciel winien mieć na uwadze zapis art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej stanowiący, iż jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Powyższe potwierdza bogate orzecznictwo: W sytuacji, gdy zobowiązany dokonuje

⁸² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz. U. z 2008 Nr 236, poz. 1636);

⁸³ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r., poz. 1292 ze zmianami);

wpłaty na rzecz organu podatkowego, ma prawo do wiążącego wskazania, na poczet którego z podatków dokonywana jest wpłata i to niezależnie od tego, czy ciążą na nim zobowiązania z tytułu kilku podatków, czy też w tym samym podatku. Dopiero brak wskazania podatnika powoduje, że organ podatkowy działa z urzędu, zgodnie z regułami określonymi w art. 62 § 1 o.p.⁸⁴ Występujące w art. 62 § 1 o.p. sformułowanie "najwcześniejszym terminie płatności" wskazuje na pierwszeństwo przy zaliczaniu wpłat na poczet podatku w celu zamykania kolejnych okresów rozliczeniowych odnoszących się do zobowiązań z różnych tytułów. Poprzez "najwcześniejszy termin płatności" należy rozumieć termin płatności podatku, który powstał wcześniej przed innymi zobowiązaniami.⁸⁵ Odsetki od zaległości podatkowej nie są samodzielnym, oderwanym od zaległości podatkowej, świadczeniem. Mają one charakter akcesoryjny w stosunku do należności głównej - zaległości podatkowej. Biorąc pod uwagę kontekst wynikający z treści art. 55 § 2 o.p., kwotę główną zaległości oraz odsetki za zwłokę od tej zaległości należy rozpatrywać łącznie, jako odnoszące się do tego samego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 62 § 1 o.p. Dyspozycja podatnika (art. 61 § 1 in fine o.p.) o zarachowaniu wpłaty na poczet skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego musi zostać przez organ podatkowy uwzględniona, przy czym organ ten nie jest związany wskazywanymi przez podatnika proporcjami rozliczenia należności głównej i odsetek za zwłokę od tej należności. Wiążący dla organu jest sposób rozliczeń wskazany w art. 55 § 2 o.p.⁸⁶

Z dniem 1 stycznia 2020 r., nowelizacja o.p.⁸⁷, zmieniła zasady zaliczania dokonanych wpłat na poczet zobowiązań podatkowych. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 62 § 1 o.p., jeżeli na podatniku ciążą zobowiązania podatkowe z różnych tytułów, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku zgodnie ze wskazaniem podatnika, a w przypadku braku takiego wskazania – na poczet zobowiązania podatkowego o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zobowiązań podatkowych podatnika. W przypadku, gdy na podatniku ciążą zobowiązania podatkowe, których termin płatności upłynął, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności we wskazanym przez podatnika podatku, a w przypadku braku takiego wskazania lub braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych podatnika. W praktyce nowe regulacje wzbudzają spory i wywołują problemy interpretacyjne, co prowadzi do swoistego chaosu i

⁸⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2016 r., sygn. akt III SA/GI 7/16 (LEX nr 2078393);

⁸⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2017 r., sygn. akt V SA/Wa 2715/16 (LEX nr 2480423);

⁸⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 136/15 (LEX nr 2417801);

⁸⁷ Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1520);

niejednolitego stosowania wskazanego przepisu prawa. Niestety, nawet w uzasadnieniu ustawy zmieniającej ten przepis, nie przybliżono nowych reguł zaliczania dokonanych wpłat.

Zaliczając dokonaną wpłatę organ podatkowy musi uwzględnić wszystkie zobowiązania podatnika, do których stosuje się o.p. w całości albo jej dział III – Zobowiązania podatkowe. Są to zatem nie tylko podatki i opłaty, ale również niepodatkowe należności budżetowe. Należy zauważyć, że z odrębnych ustaw może wynikać konieczność stosowania do danej opłaty działu III o.p., a więc i art. 62. W gminach są utworzone odrębne rachunki bankowe dla dochodów podatkowych, opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi oraz niepodatkowych należności budżetowych. Do każdego z ww. rachunków głównych są przypisane indywidualne rachunki bankowe dla danego podatnika. Są to odrębne rachunki indywidualne w każdym podatku lub opłacie. Jeden podatnik może mieć kilka rachunków indywidualnych (np. w podatku od nieruchomości, w podatku rolnym, w opłacie za gospodarowanie odpadami komunalnymi). I tak, jeżeli podatnik dokonuje wpłaty na rachunek właściwy dla podatku od nieruchomości, a ma zaległości w opłacie „śmieciowej”, to organ podatkowy zobowiązany jest zaliczyć dokonaną wpłatę na poczet tej opłaty. Jeżeli podatnik z możliwości wskazania podatku nie skorzysta, znajduje zastosowanie reguła ogólna, zgodnie z którą dokonaną wpłatę (nieoznaczoną) zalicza się na poczet zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności. (...) Do końca 2019 r. podatnik mógł wskazać, na jaką zaległą ratę powinna być zaliczona dokonana przez niego wpłata. Gdy tego nie zrobił, wpłata zaliczana była na ratę o najwcześniejszym terminie płatności. I tak np. jeżeli podatnik miał zaległe trzy raty podatku od nieruchomości, to mógł wskazać, że dokonuje wpłaty na III ratę. W wyniku wprowadzonych zmian podatnik może wskazać jedynie podatek na rzecz którego dokonuje wpłaty. Nie może już natomiast wskazać, na którą zaległą ratę dokonuje wpłaty. Wskazanie podatku przez podatnika skutkuje tym, że organ zalicza dokonaną wpłatę na najwcześniejszą wymagalną spośród zaległych rat w tym podatku (obligatoryjnie). Nowe zasady zaliczania dokonanych wpłat skutkują tym, że wpłaty te są zaliczane w pierwszej kolejności na zaległe raty. Dopiero gdy dokonana wpłata przewyższa kwotę zaległości, to jest zaliczana na poczet bieżącego zobowiązania podatkowego wskazanego przez podatnika.⁸⁸

Omawiany przepis stosuje się odpowiednio w razie dokonywania wpłat na poczet rat, na jakie rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku.

⁸⁸ L. Etel, Nowe zasady zaliczania wpłat na poczet podatków, PPLiFS 2020, nr 1 (227), s. 15-16;

W sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Orzecznictwo jednak wskazuje, że postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości podatkowej jest aktem formalnym, który nie przesądza o istnieniu zaległości podatkowej ani o wysokości odsetek, lecz informuje o sposobie zaliczenia wpłaty.⁸⁹

Art. 62 § 4a o.p. wyłącza jednak cztery enumeratywnie wymienione sytuacje, kiedy to postanowienie o zarachowaniu wpłaty wydawane jest nie z urzędu jak chce art. 62 § 4 o.p., a na wniosek. Do sytuacji tych należą przypadki, gdy: wpłata w całości pokrywa kwotę główną zaległości wraz z odsetkami za zwłokę lub zaliczenie wpłaty następuje w całości zgodnie z żądaniem podatnika, lub kwota wpłaty podlegającej zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia nie przekracza pięciokrotności kosztów upomnienia, lub od wpłat dokonanych po terminie płatności nie naliczono odsetek za zwłokę zgodnie z art. 54 § 1 pkt 5 o.p. [naliczone odsetki nie przekraczają kwoty 8,70 zł].

Zapłata podatku może nastąpić także przez inne osoby niż sam podatnik. Jednak wskazanie tych osób stanowi katalog zamknięty. Do grona tego należą: małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę; aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym; inny podmiot, w przypadku, gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł. W przypadkach zapłaty podatku przez: małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę oraz inny podmiot, w przypadku, gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł, jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika, uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika.

2.2. Pobranie podatku przez inkasenta

Art. 9 o.p. zawiera definicję legalną inkasenta. Inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Na potrzeby niniejszej rozprawy nie należy rozważać pobierania jakichkolwiek podatków przez inkasentów, a odnieść się do podatków lokalnych. Zatem rozważania należy ukierunkować na pobór w drodze inkasa podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego.

⁸⁹ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt I FSK 2290/15 (LEX nr 2393135); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 364/17 (LEX nr 2290686); wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 449/13 (LEX nr 1437220);

W temacie inkasentów podatku od nieruchomości, art. 6 ust. 12 u.p.o.l. stanowi, że rada gminy może zarządzać pobór podatku od nieruchomości od osób fizycznych w drodze inkasa oraz wyznaczać inkasentów i określać wysokość wynagrodzenia za inkaso. W odniesieniu do podatku rolnego, art. 6b u.p.ro. zawiera identyczną regulację: rada gminy może zarządzać pobór podatku rolnego od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określać inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso. Natomiast art. 6 ust. 8 u.p.l. stanowi, że rada gminy w drodze uchwały, może zarządzić pobór podatku leśnego od osób wymienionych w ust. 2 w drodze inkasa oraz wyznaczyć inkasentów i określić wysokość wynagrodzenia za inkaso. Art. 6 ust. 2 u.p.l. wskazuje na osoby fizyczne. Tak więc wspólnym mianownikiem powołania przez radę gminy w drodze uchwały inkasentów do poboru podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego, zwanych podatkami lokalnymi, jest zarządzenie poboru tych podatków od osób fizycznych. Osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, zarówno prowadzące działalność gospodarczą jak i te, które jej nie prowadzą, na mocy zapisów ustawowych nie mają prawa rozliczać się z tytułu podatków lokalnych w drodze inkasa. Prawo takie posiadają tylko osoby fizyczne. Jednak teza mówiąca, iż wszystkie osoby fizyczne mogą rozliczać się u inkasentów, jest tezą zbyt daleko idącą. Przypomnę, że o.p. w art. 61 § 1 nałożyła na przedsiębiorców obowiązek rozliczania się ze zobowiązań podatkowych w sposób bezgotówkowy, a obowiązek ten wyłączyła w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców. Dlatego należy stwierdzić z całą pewnością, że u inkasenta swój podatek w formie gotówki mogą zapłacić tylko osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, ale będące mikroprzedsiębiorcami. Pobierając podatek lokalny od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, inkasent powinien ustalić, czy podatnik, który dokonuje płatności jest mikroprzedsiębiorcą. W przeciwnym razie podatku pobrać nie może. W tym miejscu zwracam uwagę, że w doktrynie finansów publicznych oraz orzecznictwie administracyjnym powszechnie uznawana jest zasada, iż organy jednostek samorządu terytorialnego mogą czynić tylko to, na co zezwalają ustawy. Na szczególną uwagę zasługuje tu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 stycznia 1997 r.: "Do działalności organów samorządu terytorialnego w sferze zobowiązań publicznoprawnych nie stosuje się zasady »co nie jest zakazane, jest dozwolone«, lecz regułę »dozwolone jest tylko to, co prawo wyraźnie przewiduje«" ⁹⁰. Jednocześnie normy kompetencyjne powinny być interpretowane w sposób ścisły. Zakazane jest dokonywanie

⁹⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 1997 r., sygn. akt III SA 534/96, Monitor Podatkowy 1997/12/374;

wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych, co podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 28 czerwca 2000 r. (K25/99, OTK 2000/5/141).

Nie należy zapominać, że na gruncie doktryny istotą powoływania inkasentów jest ułatwienie przekazywania podatków przez podatników, szczególnie tych którzy mają trudności z regulowaniem podatków w inny sposób. Pobranie podatku przez inkasenta jest traktowane jako jeden z możliwych i równorzędnych sposobów wygasania zobowiązania podatkowego. Przedsiębiorcy, to grupa zobowiązana do posiadania rachunku bankowego, chociażby z uwagi na przejrzystość dokonywanych transakcji. Dlatego, zobligowani zapisami art. 61 § 1 o.p. o obowiązku rozliczania się w sposób bezgotówkowy, nie mają trudności w spełnieniu tego obowiązku. Dopuszczenie poboru podatków lokalnych od przedsiębiorców w drodze inkasa mogłoby prowadzić do nadużyć, co z pewnością nie było intencją ustawodawcy. Przy wysokim wynagrodzeniu z tytułu inkasa, nieuczciwy inkasent mógłby z tego obowiązku czerpać niewspółmierne korzyści przy założeniu, że nie spełnia on swojego posłannictwa docierając do podatników – osób fizycznych, którzy nie mając obowiązku posiadania rachunku bankowego, nie mogą rozliczać się bezgotówkowo. Wystarczyłoby, aby taki inkasent pobrał podatek od podatników zobowiązanych do posiadania rachunku bankowego (taki obowiązek ciąży na przedsiębiorcach), których kwota podatku jest zdecydowanie wyższa niż u osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Wynagrodzenie z tytułu inkasa, które jest pochodną od zainkasowanej kwoty, jest zatem zdecydowanie wyższe przy poborze podatku od działalności gospodarczej niż od pozostałych osób nie prowadzących takiej działalności. Inkaso jest uznawane za obowiązek publicznoprawny o cechach administracyjnych, co oznacza, że jego celem nie jest spełnianie roli źródła dochodu dla inkasenta. Na gruncie tym mogłoby również dochodzić do konfliktu interesów, jeżeli inkasentem powołanym do poboru podatków lokalnych byłby radny. Osoba taka byłaby zainteresowana uchwaleniem jak najwyższego wynagrodzenia przy jednoczesnym poborze najwyższych kwot podatków, które – na płaszczyźnie podatków lokalnych – pochodzą z działalności gospodarczej. Na koniec przypomnieć należy zapisy art. 25a ustawy o samorządzie gminnym⁹¹, który stanowi, że radny nie może brać udziału w głosowaniu w radzie ani w komisji, jeżeli dotyczy ono jego interesu prawnego. Zatem radny, który jest jednocześnie inkasentem nie może brać udziału w głosowaniu o wysokości inkasa z tytułu podatków lokalnych.

⁹¹ Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 713);

Podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny, zwane podatkami lokalnymi, nie mogą być płacone w formie gotówki przez podatników prowadzących działalność gospodarczą, za wyjątkiem podatków pochodzących od mikroprzedsiębiorców.

Inkasent, z tytułu podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego, ma prawo pobrać wymienione podatki w drodze inkasa tylko od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, ale będących mikroprzedsiębiorcami.

2.3. Potrącenie

Institucja potrącenia wywodzi się z prawa cywilnego. Znajduje ona zastosowanie w sytuacji, gdy co najmniej dwa podmioty są wobec siebie dłużnikami i wierzycielami. Zamiast spełniać wzajemne świadczenia, rozliczają się jedynie różnicą w kwotach zobowiązań w ten sposób, że podmiot, którego zobowiązanie jest wyższe, dopłaca nadwyżkę zobowiązania wierzycielowi.

Zasady dokonywania potrąceń podatków i zaległości podatkowych są całościowo uregulowane w ordynacji podatkowej. Mimo podobieństwa konstrukcji nie ma podstaw do posiłkowego stosowania przepisów kodeksu cywilnego dotyczących potrącenia.

Potrąceniu podlegają podatki, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę. Istnieje zatem możliwość dokonania potrącenia kwoty podatku przed terminem jego płatności, jak również po upływie tego terminu – zaległości podatkowej wraz z przypadającymi od niej odsetkami.

Nie można dokonać potrącenia należności płatników i inkasentów. Należności te nie są podatkami czy też zaległościami i w związku z tym nie mogą być kompensowane na podstawie komentowanego przepisu.

Nie podlegają również potrąceniu nadpłaty podatku (wyrok SN z 22.08.1991 r., III ARN 26/91, POP 1992, z. 2, s. 58).

Potrąceniu podlegają kwoty zobowiązań osób trzecich. Z art. 109 § 1 o.p. wynika, że w sprawie odpowiedzialności osób trzecich stosuje się odpowiednio m.in. art. 64-66 o.p., a więc przepisy regulujące potrącenie. Potrącenie może być oczywiście dokonane po wydaniu decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. Institucja ta może być stosowana zarówno do zobowiązań osób trzecich z tytułu odpowiedzialności za podatki państwowe, jak i samorządowe.

Mogą być też potrącane podatki i zaległości podatnika przez jego następcę prawnego. Przejęcie przez następcę wszystkich praw i zobowiązań podatnika uzasadnia dopuszczalność dokonania potrącenia.

Podatki mogą być potrącone z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika.

Wzajemność wierzytelności istnieje wówczas, gdy obie strony są względem siebie jednocześnie wierzycielami i dłużnikami. Podatnik jest dłużnikiem fiskusa z tytułu ciążących na nim podatków i zaległości, a jednocześnie fiskus jest dłużnikiem podatnika z tytułów wyliczonych w komentowanym przepisie.

Bezsporność wierzytelności występuje wówczas, gdy żadna ze stron nie kwestionuje jej istnienia, wielkości i terminu płatności (wyrok NSA z 13.02.2007 r., II FSK 256/06, LEX nr 317885). Bezsporne są wierzytelności wynikające z orzeczeń sądowych, ugód zawartych pomiędzy stronami i ostatecznych decyzji administracyjnych (wyrok NSA w Warszawie z 8.01.1999 r., III SA 3184/97, LEX nr 37174).

Wymagalność wierzytelności występuje co do zasady wówczas, gdy upłynął już ich termin płatności. Za wymagalne należy również uznać wierzytelności, które mogą być dochodzone na drodze prawnej.

Kwoty podatków i zaległości w podatkach samorządowych wraz z odsetkami mogą być potrącone z bardzo zbliżonych rodzajowo wierzytelności podatnika wobec jednostek samorządu terytorialnego. Tytułem takim jest przede wszystkim prawomocny wyrok sądowy lub ugoda zawarta w okolicznościach przewidzianych w art. 417 lub art. 417² k.c. Przysługujące podatnikom odszkodowania, wynikające z wyroków sądowych i ugód zawartych w związku z wyrządzeniem szkód powstałych przy wykonywaniu władzy publicznej przez jednostki samorządu terytorialnego, mogą być kompensowane z podatkami samorządowymi obciążającymi tych podatników.

Na identycznych zasadach jak podatki państwowe mogą być potrącane podatki samorządowe z wierzytelności podatnika z tytułu wywłaszczenia nieruchomości.⁹²

Zgodnie z art. 63 § 2 o.p. potrącenie podatku (zaległości) jest możliwe również z wzajemnych, bezspornych i wymagalnych wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonanych przez niego w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, pod warunkiem, że potrącenie dokonywane jest przez tego

⁹² L. Etel, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759931/557371/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 19.07.2018;

podatnika i z tej wierzytelności. Potrącenie w tej sytuacji zostało obwarowane pewnymi warunkami, których spełnienie ma uchronić Skarb Państwa przed negatywnymi następstwami handlu wierzytelnościami jednostek budżetowych, co miało miejsce w praktyce w odniesieniu do szpitali. Służy temu przede wszystkim ograniczenie potrącenia tylko do wierzytelności podatnika (nie mogą tego zrobić nabywcy wierzytelności w drodze cesji). Prawo do potrącenia w tym przypadku z tego rodzaju wierzytelności ma zatem tylko pierwszy ich właściciel (wyrok NSA w Szczecinie z 20.09.2000 r., SA/Sz 892/99, LEX nr 970126).

Kolejnym warunkiem dopuszczalności tego rodzaju potrącenia jest to, aby wierzytelności podatnika wobec jednostki budżetowej powstały z tytułu zamówień wykonywanych w trybie ustawy z 29.01.2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2015 r. poz. 2164 ze zm.).

Możliwe jest potrącenie jedynie z wierzytelności podatnika wobec jednostki budżetowej. Pojęcie jednostki budżetowej zawarte jest w u.f.p. Jednostkami budżetowymi są takie jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio: budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego (administracja publiczna, sądy, prokuratura, wojsko, policja, państwowe i samorządowe szkoły itp.). Nie ma podstaw do dokonania potrącenia z wierzytelności wobec innych form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych.

Zgodnie z § 7 art. 64 o.p. jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności podatnika, jest zobowiązana wpłacić równowartość wygasłego podatku do organu podatkowego w ciągu 7 dni od dnia dokonania potrącenia. Niedotrzymanie tego terminu lub wpłacenie kwoty niższej skutkuje naliczaniem odsetek za zwłokę. Mowa jest tu o równowartości wygasłego podatku, ale należy przez to rozumieć również zaległość podatkową łącznie z odsetkami za zwłokę, która została potrącona z wierzytelności podatnika wobec jednostki budżetowej.

W art. 63 § 4 o.p. przewidziana jest możliwość zaliczenia, na wniosek podatnika, wierzytelności wymienionych w § 1 i 2 na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Jest to w istocie rzeczy odrębna od potrącenia instytucja, która umożliwia podatnikowi „zapłacenie” przyszłych podatków wierzytelnościami wobec Skarbu Państwa lub jednostek budżetowych. Zasadnicza różnica pomiędzy omawianym zaliczeniem a potrąceniem sprowadza się do tego, że dotyczy ono podatków, które jeszcze nie powstały i nie wiadomo, czy powstaną (przyszłe zobowiązania podatkowe). Nie jest spełniony istniejący przy potrąceniu warunek wzajemności i wymagalności wierzytelności.

Potrącenie jest możliwe na wniosek podatnika i z urzędu. W przypadku postępowania wszczętego na wniosek podatnika potrącenie następuje w drodze postanowienia organu podatkowego. Potrącenie następuje z dniem złożenia wniosku podatnika, który został uwzględniony. O odmowie dokonania potrącenia organ podatkowy orzeka w formie decyzji.

Potrącenia z urzędu może (ale nie musi) dokonać organ podatkowy. Decyduje o tym w ramach uznania administracyjnego. Potrącenie z urzędu wymaga wydania postanowienia. Dzień wydania tego postanowienia jest dniem dokonania potrącenia.

Jeżeli przysługująca podatnikowi wierzytelność nie pokrywa całej kwoty zaległości i odsetek, jest ona zaliczana proporcjonalnie na poczet zaległości i odsetek na zasadach określonych w art. 55 § 2 o.p.⁹³

2.4. Zaliczenie nadpłaty

Art. 76 o.p. jasno określa zasady postępowania z nadpłatą na etapie jej „zwrotania” przez organ podatkowy. W pierwszym rzędzie kwota nadpłaty jest zaliczana z urzędu na poczet zaległości podatkowych (z odsetkami) i odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia oraz bieżących zobowiązań podatkowych.

Instytucja zaliczenia nadpłaty (zwrotu podatku) może być stosowana do dnia ogłoszenia upadłości. Po ogłoszeniu upadłości w odniesieniu do zaległości podatkowych znajdują zastosowanie przepisy prawa upadłościowego i naprawczego (wyrok NSA z 20.10.2011 r., I FSK 1700/10, LEX nr 1069323).

(...) W wyniku zmian przepisu art. 76 § 1 o.p. od 2016 r. istnieje możliwość zaliczania nadpłaty z urzędu na poczet kosztów upomnienia.

Z obowiązującego od 8.09.2016 r. § 2a komentowanego artykułu wynika, że w razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty podatku jej zaliczenie na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a o.p., oraz bieżących zobowiązań podatkowych ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia. Wcześniej reguła ta była respektowana w orzecznictwie sądowym. W wyroku z 27.03.2014 r. (II FSK 979/12, LEX nr 1467162) NSA stwierdził, że organ podatkowy nie może na wezwanie komornika przekazać mu podatku nadpłaconego przez dłużnika, z uwagi na to, że przepisy prawa podatkowego mają pierwszeństwo przed przepisami regulującymi nakaz zapłaty w postępowaniu cywilnym.

⁹³ Tamże;

Bieżące zobowiązania to te, które już powstały, ale nie upłynął jeszcze ich termin płatności. Bieżące zobowiązania to również zaliczki na podatek i raty wynikające z konstrukcji podatku. Podatki opłacane w ratach to świadczenia, które powstają po doręczeniu decyzji ustalającej kwotę roczną podatku lub z mocy prawa, gdzie roczna kwota podatku obliczona jest przez podatnika w deklaracji. W obu przypadkach roczna kwota podatku, na zasadach uregulowanych w ustawie regulującej dany podatek, jest dzielona na raty. Każda z tych rat jest zobowiązaniem bieżącym w rozumieniu komentowanego przepisu. „W przypadku istnienia bieżącej zaległości w podatku od nieruchomości, wykazana nadpłata, zgodnie z art. 76 § 1 o.p. winna zostać zaliczona na tę zaległość. Za bieżącą zaległość uznać należy w przypadku podatku płaconego w ratach, zgodnie z art. 6 ust. 7 i w art. 6 ust. 9 pkt 3 u.p.o.l., raty podatku, pomimo, że nie upłynęły terminy ich płatności” (wyrok NSA z 25.10.2016 r., II FSK 2807/14, CBOSA).

Jeżeli na podatniku nie ciąży zaległości, odsetki i bieżące zobowiązania, nadpłata jest mu przez organ podatkowy zwracana. Podatnik może jednak zrezygnować z bezpośredniego zwrotu i żądać zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Zobowiązania przyszłe to te, które jeszcze nie powstały. Wniosek o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań może być skutecznie złożony przez podatnika wówczas, gdy powstała już nadpłata, ale jeszcze nie powstało zobowiązanie podatkowe. Samo zaliczenie nadpłaty następuje w momencie, gdy powstanie zobowiązanie podatkowe. Wówczas organ podatkowy zalicza nadpłatę na poczet już istniejącego (bieżącego) zobowiązania podatkowego. Nie można zaliczyć nadpłaty w momencie złożenia wniosku, ponieważ nie ma jeszcze zobowiązania podatkowego. Na podstawie wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań organ zalicza nadpłatę na poczet zobowiązań, które powstały po złożeniu wniosku, co w istocie rzeczy jest zaliczeniem na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. Dopiero wówczas wygasa zobowiązanie podatkowe. Nie ma przy tym jednolitego stanowiska co do tego, czy podatnik może w takim przypadku wskazać, na jakie przyszłe zobowiązanie ma być zaliczona nadpłata, poprzez określenie rodzaju zobowiązania i terminu jego powstania. Faktem jest, że takie działanie podatnika nie jest przewidziane w komentowanym przepisie. Organ podatkowy nie jest więc formalnie związany ewentualnym wskazaniem podatnika co do tego, na jaki przyszły podatek powinna być zaliczona nadpłata. W praktyce jednak takie wskazanie jest bardzo użyteczne, a czasami niezbędne. I tak np. jeżeli podatnik podatku od nieruchomości sprzedał grunt na terenie gminy i nie płaci już żadnych podatków na rzecz jej budżetu, w jaki sposób wójt ma zaliczyć nadpłatę na poczet jego przyszłych zobowiązań? Skąd się o nich dowie, jeśli nie od podatnika? Jedyne on jest w stanie wskazać, na jaki podatek przyszły może to zaliczenie być zrealizowane.

Inną kwestią z tym związaną jest to, czy wójt może zaliczyć nadpłatę w podatku od nieruchomości (dochód budżetu gminy) na przyszłe zobowiązanie np. w podatku dochodowym od osób fizycznych (dochód budżetu państwa). Tutaj także zdania są podzielone, ale według mnie nie jest to możliwe, ponieważ zaliczenia dokonywałby wójt, organ niewłaściwy rzeczowo w podatku dochodowym. Musiałby on wydawać postanowienie o zaliczeniu podatku od nieruchomości na poczet podatku dochodowego realizowanego przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Postanowieniem wójta byłby „zapłacony” podatek dochodowy, którego on nie określa – nie jest właściwy rzeczowo. Inny pogląd w tym zakresie wyraził NSA w wyroku z 20.01.2012 r. (I FSK 577/11, LEX nr 1129677), gdzie dopuścił zaliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości. Podobnie w tej sprawie wypowiedział się NSA w wyroku z 8.04.2016 r. (II FSK 79/16, LEX nr 2016001), stwierdzając, że z art. 76 o.p. nie wynika, aby możliwość złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty była zależna od rzeczowej lub miejscowej właściwości organu. Nie ma też znaczenia, w świetle tego przepisu, gdzie trafia nadpłata – do budżetu państwa czy też budżetu gminy. Pogląd ten nie został jednak zaakceptowany w uchwale NSA z 27.03.2017 r., gdzie sąd stwierdził, że nie można zaliczyć VAT na poczet zobowiązań podatkowych dla których właściwy jest gminny organ podatkowy (I FPS 9/16, CBOSA).⁹⁴

Nie sposób pominąć nadpłat na kontach podatników odpowiedzialnych za zobowiązania podatkowe solidarnie. Podkreślić trzeba, że z istoty odpowiedzialności solidarnej można wywieść, iż nadpłata jednego z podatników może być w całości zaliczona przez organ podatkowy na poczet wspólnego zobowiązania o charakterze solidarnym. Skoro bowiem organ podatkowy może żądać zapłaty podatku w całości lub w części od każdego z zobowiązanych solidarnie, to może także w całości lub w części zaliczyć jego nadpłatę na poczet takiego zobowiązania.⁹⁵

2.5. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych

Kolejnym efektywnym sposobem wygasania zobowiązań podatkowych jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych. Ustawodawca nazwał je „szczególnym przypadkiem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego”. Ta instytucja prawna ma swój

⁹⁴ Tamże;

⁹⁵ R. Dowgier, Zwrot nadpłat powstałych w związku z wykonaniem zobowiązań solidarnych, PPLiFS 2018, nr 12 (214), s. 12-17;

odpowiednik w przepisach cywilnoprawnych. Zgodnie z art. 453 k.c., jeżeli dłużnik w celu zwolnienia się z zobowiązania spełnia za zgodą wierzyciela inne świadczenie, zobowiązanie wygasa (tzw. *datio in solutum*). Wierzyciel nie może być zmuszony do przyjęcia innego świadczenia niż to, którego oczekuje (por. T. Wiśniewski [w:] *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Zobowiązania*, red. G. Bieniek, t. 1, Warszawa 1999, s. 442). Te cywilistyczne korzenie przepisu mają swoje odniesienie w orzecznictwie. W wyroku z 26.04.2000 r., ISA/Wr 31/99, M. Pod. 2000/12, s. 40, Naczelny Sąd Administracyjny we Wrocławiu stwierdził, że zawarcie na podstawie art. 66 § 1 i 2 umowy przenoszącej własność rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe, stanowiące szczególny przypadek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, ma charakter czynności cywilnoprawnej, a nie administracyjnoprawnej, wobec czego nie mają do niej zastosowania przepisy o postępowaniu administracyjnym. W szczególności odmowa przez organ administracji publicznej zawarcia tej umowy nie ma charakteru czynności administracyjnej o charakterze władnym, lecz jest jedynie przejawem cywilnoprawnej zasady swobody w zawieraniu umów (sprawa cywilna). Jednostronnym aktem administracyjnym o charakterze władnym jest wyrażenie zgody przez urząd skarbowy na zawarcie takiej umowy między podatnikiem a starostą. Jej wydanie powinno nastąpić w trybie określonym w Ordynacji podatkowej.

Stronami umowy są podatnik z jednej strony oraz Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego z drugiej strony. (...) W przypadku zaległości podatkowych w podatkach stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego organem właściwym do zawarcia umowy jest odpowiednio wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.

Przeniesienie własności może nastąpić wyłącznie na wniosek podatnika. (...) Adresatem wniosku związanego z zaległością z tytułu podatków samorządowych (stanowiących dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego, np. z tytułu podatków od spadków i darowizn) jest jeden z organów samorządowych wymienionych w art. 66 § 2 pkt 2, właściwy rzeczowo w zakresie zaległości. Wniosek powinien zawierać elementy pisma procesowego w rozumieniu art. 126 k.p.c. i n. Przede wszystkim niezbędne jest wskazanie wysokości zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę, z jakiego tytułu jest zaległość, sprecyzowanie rzeczy lub praw objętych wnioskowanym przeniesieniem wraz z ewentualną ich wyceną. Artykuł 66 o.p. nie przewiduje żadnych ograniczeń rodzaju i charakteru świadczenia. Zależy to wyłącznie od woli stron umowy. Przykładowo można dokonać przeniesienia prawa na dobrach niematerialnych o charakterze majątkowym lub przeniesienia wierzytelności. Ze względu na cywilnoprawny charakter umowy podatnik nie ma żadnego roszczenia do drugiej

strony umowy o jej zawarciu. Złożony wniosek jest pewnego rodzaju ofertą wykonania zobowiązania podatkowego w formie przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych (szerzej zob. W. Morawski, *Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe*, M. Pod. 1998/8, s. 242). Jeżeli do zawarcia umowy jest niezbędna forma szczególna (np. aktu notarialnego), umowa powinna być zawarta w tej właśnie formie.

(...) W przypadku zawarcia umowy, o której mowa w art. 66 § 2, organ podatkowy pierwszej instancji wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Decyzja taka może być wydana dopiero po dniu przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, ponieważ dzień ten uważa się za termin wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Decyzja, o której mowa w art. 66 § 5, ma charakter deklaratoryjny.

Przeniesienie własności rzeczy na rzecz Skarbu Państwa w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa (art. 66 § 1 pkt 1) nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu w świetle art. 2 ust. 3 pkt 3b nieobowiązującej obecnie ustawy o VAT z 1993 r. (uchwała NSA (7) z 8.10.2007 r., I FPS 2/07, ONSA WSA 2007/6, poz. 127). Tak również na gruncie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT (wyrok NSA z 27.02.2014 r., I FSK 555/13, LEX nr 1494620).

Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w zamian za zaległości podatkowe na zasadach określonych w art. 66 nie powoduje u podatnika powstania przychodu na podstawie art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. (wyrok NSA z 29.11.2016 r., II FSK 3066/14, CBOSA).⁹⁶

2.6. Umorzenie zaległości

Organ podatkowy jest uprawniony do umorzenia zaległości podatkowej w całości lub części wraz z odsetkami za zwłokę. Umorzenie w części zaległości skutkuje umorzeniem w takiej samej części odsetek za zwłokę. Nie można zgodnie z prawem umorzyć samej kwoty zaległości z pozostawieniem kwoty odsetek za zwłokę. Nawet w przypadku umorzenia w decyzji samej zaległości, na mocy art. 67a § 2 o.p. umorzeniu podlegają odsetki za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej umorzona została zaległość.

⁹⁶ B. Dauter, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. X, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546978/542067/babiarz-stefan-i-in-ordynacja-podatkowa-komentarz-wyd-x?cm=URELATIONS>, 19.07.2018;

Komentowany artykuł daje podstawę do umorzenia kwoty odsetek, bez konieczności umarzania zaległości podatkowej. Sama kwota odsetek za zwłokę może być przedmiotem decyzji organu, w której umorzona zostanie ona w całości lub części.

Analizowany przepis nie daje podstaw do umarzania kwoty podatku, lecz jedynie podstawy do umarzania zaległości podatkowej. Podatnicy, którzy wnoszą o umorzenie podatku (przed upływem jego terminu płatności), nie mogą skutecznie tego uzyskać. Organ podatkowy w takiej sytuacji – w zależności od okoliczności – albo nie wszczyna postępowania na podstawie art. 165a o.p., albo też wszczęte postępowanie umarza. Jeżeli wniosek o umorzenie podatku wpłynął przed upływem terminu płatności, ale decyzja jest wydana po tym terminie, to istnieje możliwość umorzenia zaległości podatkowej. W dniu podejmowania decyzji zaległość ta już istnieje i organ podatkowy jest uprawniony do jej umorzenia. Brak w obowiązujących przepisach możliwości zaniechania ustalania lub poboru podatku prowadzi do tego, że podatnicy i organy podatkowe muszą czekać na przeistoczenie się podatku w zaległość tylko po to, aby taką zaległość umorzyć wraz z odsetkami za zwłokę. Podatnicy spełniający warunki do zastosowania wobec nich omawianej ulgi w spłacie są zaniepokojeni tym, że nie można jej zastosować do podatku, a jedynie do zaległości podatkowej. Przedłuża to również postępowanie i zwiększa jego koszty. Jest to widoczne zwłaszcza przy podatkach powstających po doręczeniu decyzji wymiarowej. Organy podatkowe muszą przeprowadzić całe postępowanie wymiarowe (konieczność doręczenia co najmniej trzech pism) i następnie wydać decyzję o umorzeniu zaległości, bardzo często w sytuacji, gdy wiedzą o tym, że podatnik nie zapłaci podatku z uwagi na jego ważny interes lub interes publiczny. Po co prowadzić w takim przypadku postępowanie i czekać na powstanie zaległości podatkowej, kiedy wiadomo, że tak powstała zaległość trzeba będzie umorzyć? Należałoby rozważyć możliwość dopuszczenia w określonych sytuacjach nieistniejącej już instytucji zaniechania ustalania i poboru zobowiązań podatkowych w drodze decyzji organu podatkowego.

Dobrowolne zapłacenie zaległego podatku przed złożeniem wniosku o jego umorzenie sprawia, że postępowanie o przyznanie ulgi jest bezprzedmiotowe i na podstawie art. 208 § 1 o.p. powinno ulec umorzeniu (wyrok NSA z 4.05.2005 r., FSK 1999/04, LEX nr 177353). Również dobrowolne zapłacenie podatku po złożeniu wniosku o umorzenie skutkuje wygaśnięciem zaległości, a przez to postępowanie powinno być umorzone. Nie jest natomiast dopuszczalne umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego w sprawie o umorzenie zaległości podatkowych, jeżeli w trakcie postępowania zaległość ta z odsetkami została wyegzekwowana przymusowo w trybie postępowania egzekucyjnego (wyrok SN z 9.11.1995 r., III ARN 51/95, OSNP 1996, nr 11, poz. 151). Także Sąd Najwyższy w jednym z wyroków

stwierdził, że nie można umorzyć postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej jako bezprzedmiotowego, gdy podatnik zapłacił zaległość podatkową w czasie toczącego się postępowania odwoławczego (wyrok SN z 6.02.2002 r., III RN 198/00, OSNP 2002, nr 14, poz. 322). Poglądy zawarte w wyżej powołanych wyrokach, zasługujące na uwagę, nie mogą jednak uzasadniać umorzenia zaległości podatkowej, która wygasła w wyniku jej zapłaty (zapłatą jest także jej przymusowe wyegzekwowanie). Biorąc pod uwagę obowiązujące regulacje, organ podatkowy prowadzący postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, która wygasła poprzez zapłatę, musi jednak umorzyć postępowanie, nie ma już bowiem jego przedmiotu. Nie może przecież z tego powodu odmówić przyznania ulgi ani – tym bardziej – jej przyznać. Jak zatem zakończyć postępowanie w sprawie umorzenia należności, której nie ma?

W tym miejscu należy zauważyć, że złożenie wniosku o ulgę w spłacie nie skutkuje wstrzymaniem egzekucji do czasu jego rozpatrzenia. Jeżeli natomiast w trakcie postępowania egzekucyjnego zostanie umorzona zaległość podatkowa wraz z odsetkami (czy przyznana inna ulga w spłacie), jest to podstawa zarzutu w prowadzonym postępowaniu egzekucyjnym.⁹⁷

W roku 2018 NIK przeprowadziła kontrolę w 24 gminach, której przedmiotem były udzielane ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, a szczególnie umarzanie zaległego podatku. NIK powołując się na wyroki NSA wskazała, że gmina rozpatrując wniosek o ulgę podatkową nie powinna kierować się twierdzeniami podatnika i jego subiektywnymi przekonaniem, a ważyć i uwzględnić całokształt sprawy w kontekście przesłanek „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego”. Za słuszny należy uznać również pogląd, że działanie organu w ramach uznania administracyjnego nie zwalnia organów z obowiązku prowadzenia postępowań podatkowych zgodnie z prawem.⁹⁸

2.7. Przedawnienie

Przedawnienie zobowiązań podatkowych oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę. Po upływie okresu przedawnienia z mocy prawa, bez konieczności wydawania żadnych decyzji, przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem

⁹⁷L. Etel, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759933/557373/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 19.07.2018;

⁹⁸K. Trzeszczkowski, Umarzanie zaległości podatkowych przez gminne organy podatkowe – uwagi na tle raportu Najwyższej Izby Kontroli, PPLiFS 2019, nr 3 (217), s. 6-11;

podatkowym. Wierzyciel, chociaż niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Dobrowolne spełnienie tego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi.

Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych – na co zwrócił uwagę TK w wyroku z 17.07.2012 r. (P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81) – służy równocześnie realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych – konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje w związku z tym oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych. Zdaniem Trybunału zarówno wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak i określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu ustawodawcy. Może on wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy dla procedury egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie. Zasadą jest bowiem płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Generalnie należy stwierdzić, że nie ma podstaw do wydania decyzji określającej po upływie określonego w art. 70 o.p. terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie z mocy prawa ulega wygaśnięciu z upływem tego terminu. Trzeba jednak zwrócić uwagę na wprowadzony z początkiem 2016 r. art. 79 § 3 o.p., z którego wynika, że decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia może być wydana po upływie tego okresu. Umożliwia to określanie zobowiązań po upływie okresu przedawnienia, ale tylko w kwotach niższych i w efekcie stwierdzających nadpłatę.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych dotyczy wszystkich zobowiązań, bez względu na sposób ich powstania. Przedawnieniu podlegają na takich samych zasadach zarówno zobowiązania powstałe po doręczeniu decyzji ustalającej, jak i zobowiązania powstające z mocy prawa. W przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. w podatku od nieruchomości, rolnym czy leśnym, gdy podatnikami są osoby

fizyczne), organ podatkowy jest uprawniony do ich wymiaru przez okres 3 lub 5 lat (art. 68o.p.), a następnie ma 5 lat na pobór podatku (art. 70 o.p.). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. w podatku dochodowym od osób fizycznych, od towarów i usług, podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym, gdy podatnikami są osoby prawne lub jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku, wynoszący 5 lat (art. 70 o.p.). Wyżej wskazany dualizm prowadzi do różnic w długości terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Można to zilustrować następującym przykładem. Osoba fizyczna nabyła nieruchomość w 2015 r. i nie złożyła informacji organowi podatkowemu. Organ ten zgodnie z art. 68 o.p. ma 5 lat na wszczęcie postępowania w sprawie ustalenia podatku od tej nieruchomości (wymiar zobowiązania). Decyzja wymiarowa może być więc doręczona do końca 2020 r. Po doręczeniu podatnikowi takiej decyzji powstaje zobowiązanie podatkowe i tutaj organ ma kolejne 5 lat na wyegzekwowanie tego podatku (pobór podatku). Przedawnienie terminu poboru podatku nastąpi więc co do zasady z końcem 2025 r. Inaczej sprawa przedawnienia przedstawia się w przypadku nabycia w 2015 r. nieruchomości przez osobę prawną, gdzie zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Termin przedawnienia wymiaru i poboru w przypadku osoby prawnej, która nabyła nieruchomość i nie złożyła deklaracji, wynosi 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Tak więc i doręczenie decyzji określającej kwotę podatku (wymiar), i wyegzekwowanie tego podatku (pobór) musi nastąpić w ciągu 5 lat. Przedawnienie nastąpi zatem z końcem 2020 r. I tu widać zasygnalizowany problem różnicowania okresu przedawnienia wymiaru i poboru w zależności od podatku (podatnika). W podatku od nieruchomości osób fizycznych termin ten wynosi 10 lat, w przypadku osób prawnych – 5 lat. Według mnie brak tu uzasadnionych argumentów, które przemawiają za takim różnicowaniem okresu przedawnienia uzależnionym od sposobu powstawania zobowiązań podatkowych.

Zapłata podatku przed terminem przedawnienia powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego określonego w decyzji organu podatkowego. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek jego zapłaty powoduje, że przestaje ono istnieć, a więc nie może nastąpić jego wygaśnięcie na skutek upływu czasu, czyli przedawnienia. Nie ma przy tym znaczenia, czy jest to decyzja ostateczna. Każda zapłata podatku powoduje wygaśnięcie zobowiązania. Gdy podatnik zapłacił podatek wynikający z decyzji i odwoła się od niej, to organ odwoławczy musi rozpatrzyć odwołanie nawet wówczas, gdy w trakcie postępowania odwoławczego upłynął termin przedawnienia zobowiązania. Organ odwoławczy, orzekając po upływie terminu odpowiadającego terminowi przedawnienia, nie może wydać decyzji

merytorycznie określającej kwotę zobowiązania wyższą niż wynikająca z decyzji organu pierwszej instancji. Zobowiązanie w kwocie przewyższającej kwotę zapłaconą przedawniło się na skutek upływu terminu określonego w art. 70o.p. Organ odwoławczy może ustalić podatek w kwocie niższej lub decyzję uchylić i umorzyć postępowanie. Jeżeli natomiast przedawnienie nastąpi w trakcie postępowania odwoławczego, a podatnik nie zapłacił podatku, organ podatkowy może jedynie umorzyć postępowanie podatkowe.

(...) W komentowanym przepisie określony jest jeden termin przedawnienia dla wszystkich zobowiązań – wynoszący 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

Termin ten nie może być ani odroczony (art. 48 o.p.) przez organ podatkowy, ani też przedłużony przez Ministra Finansów (art. 50 o.p.). Jest to termin materialnoprawny, przez co nie znajduje do niego zastosowania instytucja przywrócenia terminu.

Odroczenie terminu płatności zobowiązania lub zapłaty zaległości przez organ podatkowy na podstawie art. 67a o.p. powoduje, że obowiązuje „nowy” termin płatności (art. 49 § 1o.p.). Ten odroczony termin płatności wyznacza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (zaległości). Ma to znaczenie wówczas, gdy odroczony termin przypadnie na rok następny po tym, w którym był wyznaczony „pierwotny” termin płatności. (...)

Przerwa biegu terminu przedawnienia oznacza, że po zaistnieniu przesłanki przerywającej bieg tego terminu biegnie on na nowo od dnia ściśle określonego w komentowanym przepisie. Po przerwie na nowo zatem rozpoczyna bieg 5-letni termin przedawnienia, bez względu na to, jaki okres upłynął do momentu przerwania jego biegu.

Pierwszym przypadkiem przerwania biegu przedawnienia jest ogłoszenie upadłości. Dniem ogłoszenia upadłości jest dzień wydania postanowienia sądu uwzględniającego wniosek o ogłoszenie upadłości (art. 51 i 52 pr. up.). Przerwany termin przedawnienia biegnie na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego. W dodanym w 2016 r. nowym § 3a komentowanego artykułu rozstrzygnięto problematyczną kwestię ogłoszenia upadłości przed rozpoczęciem biegu przedawnienia. W takim przypadku bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

Uwagę zwraca fakt, iż o.p. jako okoliczność mającą wpływ na bieg terminu przedawnienia zaległości podatkowej wskazuje upadłość podatnika. Inne postępowania, zwłaszcza naprawcze, prowadzone w stosunku do podatnika, takiej możliwości nie dają.

Oznacza to, że otwarcie na przykład postępowania restrukturyzacyjnego nie skutkuje przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.⁹⁹

Przerwa biegu terminu przedawnienia następuje wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Środkiem egzekucyjnym, zgodnie z art. 1a pkt 12 u.p.e.a., jest m.in. egzekucja z pieniędzy, wynagrodzenia za pracę, renty, emerytury, rachunków bankowych, z papierów wartościowych, z weksla, z ruchomości i nieruchomości. Podstawę do zastosowania ww. środków egzekucyjnych stanowi – odpowiednio – zawiadomienie o zajęciu prawa majątkowego, protokół zajęcia prawa majątkowego, protokół zajęcia i odbioru nieruchomości, protokół odbioru dokumentu (art. 67 u.p.e.a.). Zastosowaniem środka egzekucyjnego jest także, co do niedawna wzbudzało wątpliwości, przekształcenie się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne. Przekształcenie następuje z dniem wystawienia tytułu wykonawczego, pod warunkiem że nastąpiło nie później niż przed upływem 2 miesięcy od dnia doręczenia ostatecznej decyzji lub innego orzeczenia podlegającego wykonaniu w sprawie, w której dokonano zabezpieczenia, bądź doręczenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 154 § 4 u.p.e.a.).

Powiadomienie podatnika o zastosowanym środku egzekucyjnym poprzez doręczenie mu (zgodnie z przepisami kodeksu postępowania administracyjnego) jednego z tych dokumentów skutkuje przerwą biegu terminu przedawnienia. Zastosowanie środka egzekucyjnego i zawiadomienie o tym podatnika są to dwie przesłanki, które muszą wystąpić, aby mogło nastąpić przerwanie biegu terminu przedawnienia. Kolejność wystąpienia tych przesłanek w zasadzie nie ma znaczenia, ponieważ dopiero ich łączne spełnienie prowadzi do przerwy biegu analizowanego terminu. Po przerwaniu termin biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, może mieć miejsce wielokrotnie, chociaż pogląd ten nie jest powszechnie akceptowany. Każde następne zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia i okres 5-letni biegnie od nowa. Wątpliwości dotyczące możliwości wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia zostały ostatecznie – jak sądzę – rozwiane po rozpoznaniu przez Trybunał Konstytucyjny pytania prawnego przedstawionego przez WSA w Poznaniu w postanowieniu z 20.04.2010 r. (I SA/Po 616/09, LEX nr 578755). Sąd zapytał, czy art. 70 § 4 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1.09.2005

⁹⁹ A. Chmielowiec, Podatnik w restrukturyzacji, PPLiFS 2019, nr 9 (223), s.15;

r., w zakresie, w jakim w wyniku możliwości stosowania nieograniczonej liczby środków egzekucyjnych dopuszcza za każdym razem do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez jednoczesnego wyznaczenia końcowego terminu biegu przedawnienia, jest zgodny z art. 2 Konstytucji. W wyroku z 21.06.2011 r. (P 26/10, OTK-A 2011, nr 5, poz. 43) TK stwierdził, że przepis ten jest zgodny z Konstytucją. Zdaniem Trybunału nie ma zatem przeszkód, aby bieg terminu przedawnienia był przerywany wielokrotnie.

Z orzecznictwa sądowego wynika, że przerwanie biegu terminu przedawnienia ma miejsce nawet wówczas, gdy we właściwym postępowaniu wykazano, że zastosowanie środka egzekucyjnego nastąpiło z naruszeniem przepisów u.p.e.a. Pogląd ten spotkał się z krytyką w doktrynie. Można jednak wskazać i zwolenników stanowiska sądów administracyjnych. Podnoszą oni, że jedynie w przypadku stwierdzenia nieważności postanowienia o nadaniu decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności bieg terminu przedawnienia nie będzie przerywany. Natomiast uchylene postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie unicestwi przerwania biegu przedawnienia wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną.

Inne stanowisko w analizowanej kwestii, dobrze uzasadnione, wynika z uchwały składu 7 sędziów NSA z 28.04.2014 r. (I FPS 8/13, POP 2014, z. 3, s. 245). Uchylene postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a. postępowania egzekucyjnego powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego akceptacja „(...) wykładni, która sankcjonuje w tym przypadku skutki prawne czynności egzekucyjnych wykonanych w oparciu o wadliwy akt administracyjny, w sytuacji gdy – z jednej strony – brak normy przyzwalającej na obowiązywanie takiego skutku, a – z drugiej strony – obowiązuje norma (art. 60 § 1 u.p.e.a.) określająca wyczerpująco skutki umorzenia postępowania egzekucyjnego w takiej sytuacji, nieprzewidująca tego rodzaju następstwa w przypadku zobowiązań podatkowych, prowadzi do skutków sprzecznych z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji) i wynikającą z niej zasadą praworządności (art. 7), nie tylko poprzez przyzwolenie organom podatkowym, jako wierzycielom, na nielegalne nadawanie decyzjom nieostatecznym rygorów natychmiastowej wykonalności, lecz także «premiowanie» ich za takie postępowanie, w następstwie przyjęcia, że w mocy pozostają skutki prawne ich nielegalnego administrowania”.

Nie ma jednolitego stanowiska w doktrynie i orzecznictwie co do skutków uchylene decyzji wymiarowej, stanowiącej podstawę wystawienia tytułu wykonawczego. „Czynności

egzekucyjne zastosowane w związku z tytułem wykonawczym wydanym na podstawie decyzji wymiarowej, która następnie została uchylona zachowując moc prawną, ponieważ decyzja ta do pewnego momentu funkcjonuje w obrocie rodząc określone skutki prawne, a to w związku z art. 70 § 4 o.p. Uchylenie decyzji nie powoduje wyeliminowania jej skutków od początku (*ex tunc*), gdyż taki stan nastąpiłby jedynie wówczas, gdyby decyzję tę uznano za nieważną” (wyrok NSA z 28.09.2017 r., II FSK 1305/15, LEX nr 2373260). Problematyka ta będzie przedmiotem uchwały NSA. Trzyosobowy skład NSA skierował do poszerzonego składu NSA pytanie o to, czy po uchyleniu decyzji ostatecznej, na podstawie której zajęto rachunek podatnika, można uznać, że egzekucji nie było i 5-letni termin biegł nieprzerwanie? (postanowienie NSA z 20.10.2017 r., I FSK 24/16, CBOSA).

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia oznacza, że termin ten przez okres zawieszenia nie biegnie, przez co ulega wydłużeniu. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z mocy prawa. Okres zawieszenia dodaje się do 5-letniego terminu przedawnienia, co skutkuje tym, że staje się on dłuższy. Identyczny skutek wywołuje nierozpoczęcie biegu terminu przedawnienia z powodu wystąpienia określonych w komentowanym przepisie okoliczności. Termin ten zaczyna biec, np. nie z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności zobowiązania, tylko od dnia następnego po dniu ustania przyczyny nierozpoczęcia biegu przedawnienia. Kwestia ta jednak budziła wątpliwości, które dają się sprowadzić do następującego pytania: czy zaistnienie zdarzeń, o których mowa w komentowanym przepisie, w okresie od dnia upływu terminu zapłaty podatku do dnia 31 grudnia danego roku kalendarzowego zawiesza bieg terminu przedawnienia. Czy np. wniesienie skargi do sądu administracyjnego w kwietniu na decyzję wymierzającą podatek, którego termin płatności upłynął 15 marca, skutkuje zawieszeniem postępowania, a jeżeli tak, to od kiedy? Okres 5-letni, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., rozpoczyna się zawsze 1. dnia roku kalendarzowego następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku. W analizowanym przykładzie zatem okres zawieszenia nie zaczął biec, wobec czego nie może być zawieszony. Stąd też – według mnie – wystąpienie okoliczności zawieszających bieg terminu przedawnienia przed jego rozpoczęciem skutkowało tym, że bieg terminu przedawnienia nie był rozpoczynany. Wątpliwości w tym zakresie zostały rozwiązane poprzez zmianę z brzmienia § 6 komentowanego przepisu na mocy ustawy z 24.09.2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 197, poz. 1306). Zgodnie ze znowelizowanym przepisem bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulga zawieszeniu w przypadku wystąpienia zdarzeń w nim wymienionych. Jest to regulacja identyczna z funkcjonującą w art.

70 § 2 o.p. Wprowadzenie zmiany § 6 pociąga za sobą zmianę art. 70 § 7, gdzie określono termin, od którego okres nierozpoczętego lub zawieszzonego postępowania będzie dalej.

Pierwszą przesłanką nierozpoczynania biegu terminu przedawnienia lub jego zawieszenia jest wydanie decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty podatku albo zaległości podatkowej. Zawieszenie (nierozpoczynanie) biegu omawianego terminu następuje z dniem wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności, a kończy się z dniem terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej. Dniem wydania decyzji, o czym już była mowa wyżej, jest jej data. W przypadku rozłożenia na raty początkowy termin zawieszenia (nierozpoczynania) biegu terminu przedawnienia – to dzień wydania decyzji o rozłożeniu na raty, a końcowy – to dzień terminu płatności ostatniej raty podatku lub zaległości podatkowej.

Zawieszenie (nierozpoczynanie) biegu terminu przedawnienia ma miejsce w razie przedłużenia terminu płatności w drodze rozporządzenia Ministra Finansów. W tym przypadku nowym terminem płatności jest dzień wynikający z rozporządzenia, co ma znaczenie przy wyliczaniu terminu przedawnienia.

Bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. O wszczęciu tych postępowań podatnik powinien być zawiadomiony (...). Datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia (art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Czy samo wszczęcie postępowania *ad rem* jest momentem zawieszenia biegu terminu przedawnienia, na co wskazuje brzmienie komentowanego przepisu? W literaturze wskazuje się – z czym należy się zgodzić – że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje w momencie ogłoszenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów, czyli w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego w fazie *ad personam*. Zawieszenie to nie jest możliwe, jeżeli wszczęto jedynie postępowanie w sprawie, o którym podatnik nie musi być nawet zawiadomiony i które nie musi się przekształcić w postępowanie, gdzie zarzuty zostaną przedstawione konkretnej osobie. Ponownie termin przedawnienia rozpoczyna bieg od dnia następnego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie może nastąpić bez istnienia określonej, czyli skonkretyzowanej kwoty tegoż zobowiązania, z którego niewykonaniem wiąże się wszczęcie postępowania. „Dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego istotne jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo

skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to podatnik został powiadomiony. Natomiast sposób zakończenia tego postępowania nie ma znaczenia dla określenia, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia” (wyrok NSA z 23.06.2017 r., I FSK 329/17, LEX nr 2322988).

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje również z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. Dniem złożenia skargi do sądu administracyjnego jest dzień złożenia skargi w siedzibie organu, którego działanie jest zaskarżane, lub dzień nadania jej w polskiej placówce operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe (art. 54 § 1 oraz art. 83 § 3 p.p.s.a.). Termin przedawnienia biegnie dalej od następnego dnia po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Przesłanką zawieszenia biegu przedawnienia jest wniesienie żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Zawieszenie biegu omawianego terminu następuje z dniem wniesienia tego żądania. Zawieszenie następuje z mocy prawa i znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do zobowiązania, które jest przedmiotem postępowania prowadzonego przez organ, który wystąpił do sądu o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. W przypadku, gdy ma to znaczenie w innych postępowaniach prowadzonych przez inne organy podatkowe, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania znajduje tam także zastosowanie. Wprowadzenie tej przesłanki zawieszenia ma ścisły związek z art. 199a § 3 o.p. Inny pogląd wynika z orzeczeń sądowych, gdzie wskazuje się, że zawieszenie postępowania dotyczy tylko postępowania prowadzonego przez organ, który wystąpił z żądaniem do sądu – zob. np. wyrok NSA z 10.03.2017 r. (II FSK 2369/16, CBOSA). Termin przedawnienia biegnie dalej, poczynając od dnia następnego po dniu uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Od 1.01.2009 r. wprowadzono nową podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Jest nią doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia lub doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (zob. komentarz do art. 33). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z dniem doręczenia ww. postanowienia o zabezpieczeniu lub zarządzenia zabezpieczenia. W nowym § 7 pkt 4 i 5 wskazano dzień zakończenia biegu terminu przedawnienia w tych sytuacjach. Jest to odpowiednio dzień wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu i zakończenie postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zgodnie z art. 70 § 8 o.p. nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki albo zastawu. Problematyki tej dotyczył wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8.10.2013 r. (SK 40/12, OTK-A 2016, nr 85). W wyroku tym Trybunał stwierdził, że identycznie brzmiący przepis art. 70 § 6 o.p., obowiązujący od 1.01.1998 r. do 31.12.2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Niezgodność wynika z bezpodstawnego różnicowania sytuacji prawnej podatników w zależności od tego, czy posiadają oni majątek, na którym można zabezpieczyć zobowiązanie podatkowe, czy też nie. Jeżeli posiadają, to ich zobowiązania w istocie rzeczy nie przedawniają się, o ile zostały zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym. Trybunał wskazał także, że aczkolwiek obowiązujący art. 70 § 8 o.p. nie był przedmiotem jego kontroli, to z uwagi na jego brzmienie odnoszą się do niego te same zastrzeżenia konstytucyjne. Nie mogło to być zawarte w sentencji wyroku ze względu na związanie Trybunału granicami zaskarżenia. Formalnie jednak Trybunał nie stwierdził niekonstytucyjności komentowanego przepisu. Wywołuje to problemy dotyczące tego, czy w takiej sytuacji może on być stosowany. Orzecznictwo sądowe w tym zakresie jest zróżnicowane. Sprawą tego przepisu zajmował się ostatnio Sąd Najwyższy. W wyroku z 17.03.2016 r. (V CSK 377/15, LEX nr 2025769) SN, oddalając skargę Skarbu Państwa, stwierdził, że art. 70 § 8 o.p. powielał przepis art. 70 § 6 o.p. obowiązujący do 2002 r. Trybunał Konstytucyjny 8.10.2013 r. uznał wspomniany przepis ordynacji podatkowej za niezgodny z Konstytucją. Przyczyną uznania tego przepisu za niekonstytucyjny była nierówność podmiotów, które zyskują zabezpieczenie. Zdaniem Sądu Najwyższego z wyroku Trybunału wynika jednoznacznie, że przepis, na który powołał się powód – Skarb Państwa, jest niekonstytucyjny, przestaje wywierać skutki prawne i powinien być traktowany jako nieistniejący. Podobne stanowisko w tej sprawie prezentuje NSA w wyroku z 12.04.2016 r. (II FSK 330/15, LEX nr 2064805), uznając, że organy powinny dokonać prokonstytucyjnej wykładni art. 70 § 8 o.p., uwzględniając poglądy sformułowane w powołanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Sprawa wydaje się prosta w odniesieniu do zobowiązań określonych w deklaracjach. Nawet te, które są zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną” niekonstytucyjność art. 70 § 8 o.p. „Wprawdzie stwierdzona niekonstytucyjność dotyczy art. 70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jednak analogiczna treść tego przepisu w obecnie obowiązującym art. 70 § 8 o.p. powoduje niekonstytucyjność wtórną tego ostatniego. Przepis oceniony jako niekonstytucyjny, nie może zostać uznany za zgodną z prawem podstawę rozstrzygnięcia spraw

podatkowych oraz podstawę ich kontroli przez sądy administracyjne; ponadto - nie może stanowić podstawy prawnej wszczynania i kontynuowania postępowań podatkowych” (wyrok NSA z 29.08.2017 r., II FSK 2048/15, LEX nr 2371400). „Wtórna” niekonstytucyjność analizowanego przepisu nie stanowi podstawy do wzruszenia decyzji ostatecznych w trybie wznowienia postępowania. „Warunkiem koniecznym spełnienia przesłanki z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. jest, by decyzja ostateczna została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją orzekł Trybunał Konstytucyjny. Nie wystarczy stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że wprowadzie art. 70 § 8 o.p. nie był formalnie przedmiotem orzekania, lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, jakie zostały podniesione odnośnie do art. 70 § 6 o.p. Moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie w jego uzasadnieniu. Dla określenia przedmiotu oceny konstytucyjności dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny znaczenie ma to, co Trybunał zawarł w sentencji swojego orzeczenia” (wyrok NSA z 5.07.2017 r. II FSK 1674/15, LEX nr 2346679).¹⁰⁰

Stosownie do art. 70 § 8 o.p. nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym. Praktyczne znaczenie tego przepisu jest jednak ograniczone, gdyż na tle identycznie brzmiącego przepisu o.p., TK w wyroku z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12) uznał zawarte w nim rozwiązanie za niezgodne z Konstytucją RP. Powstaje więc pytanie, czy można stosować analogiczne rozwiązanie, które zawiera aktualnie art. 70 § 8 o.p. SN stwierdza, iż nie może dojść do sytuacji, gdzie kontynuator przepisu będący cały czas w ustawie jedynie pod zmienionym numerem, funkcjonuje w porządku prawnym, jakby niekonstytucyjność jego poprzednika go nie dotyczyła. Sygnalizowany problem wpływu zabezpieczenia hipotecznego lub zastawem skarbowym na przedawnienie został rozwiązany w przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego nowej ordynacji podatkowej.¹⁰¹

¹⁰⁰ L. Etel L., Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759940/557380/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 20.07.2018;

¹⁰¹ Por.P. Zdanowicz, W jaki sposób przedawniają się zobowiązania podatkowe wynikające z hipoteki lub zastawu skarbowego?, PPLiFS 2019, nr 4 (218), s. 22-25;

Istota i pojęcie egzekucji oraz postępowania egzekucyjnego. Zasady postępowania egzekucyjnego.

1. Rys historyczny postępowania egzekucyjnego w prawie polskim.

Pierwsze polskie skodyfikowanie postępowania przymusowego w administracji na ziemiach polskich nastąpiło po uzyskaniu przez Polskę, po okresie rozbiorów, niepodległości. Konieczność ujednoczenia prawa administracyjnego na ziemiach dawnych trzech zaborów, a więc trzech różnych regulacji prawnych, doprowadziła między innymi do tego, że w 1928 roku, w przedmiocie postępowania egzekucyjnego Prezydent Rzeczypospolitej wydał rozporządzenie o postępowaniu przymusowym w administracji¹⁰². Regulacja ta obowiązywała do końca roku 1967. Po II wojnie światowej, z uwagi na to, iż rozporządzenie o postępowaniu przymusowym w administracji nie przystawało w pełni do realiów nowego ustroju Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, a tym samym ówczesnego systemu podatkowego, 1 marca 1947 roku, dekret o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych¹⁰³ uchylił część przepisów rozporządzenia o postępowaniu przymusowym w administracji, regulując jednocześnie od nowa uchylone przepisy. Tak jak rozporządzenie o postępowaniu przymusowym w administracji, dekret o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych obowiązywał do końca 1967 roku. Przepisy te uchyliła obowiązująca do dzisiaj u.p.e.a. Nadal, co do zasady przymusowe egzekwowanie podatków i opłat lokalnych na rzecz gmin, prowadzone jest w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym.

¹⁰² Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitek z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji (Dz. U. z 1928 r. Nr 36, poz. 343 ze zmianami);

¹⁰³ Dekret z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (Dz. U. z 1947 r. Nr 21, poz. 84 ze zmianami);

2. Pojęcie egzekucji i postępowania egzekucyjnego

Egzekucja podatków samorządowych, to przymusowe dochodzenie należności podatkowych na rzecz gmin. Przymusowe, a więc nie dobrowolne. Według Słownika Języka Polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN, „przymus” to między innymi środki prawne zmuszające do zastosowania się do przepisu prawa lub wyroku sądu. Przymusowe dochodzenie podatków samorządowych jest następstwem niewykorzystania przez podatnika możliwości dobrowolnego wygaszenia zobowiązania podatkowego.

Egzekucja administracyjna i egzekucyjne postępowanie administracyjne to dwa odrębne terminy. Dodatkowo, skoro mowa o podatkach lokalnych należy wyróżnić jako odrębne pojęcie - postępowanie podatkowe, konieczne dla zaistnienia zobowiązania podatkowego, a co za tym idzie zaległości podatkowej.

Postępowanie egzekucyjne w administracji to zorganizowany ciąg czynności procesowych podejmowanych przez organy egzekucyjne oraz inne podmioty w celu przymusowego wykonania obowiązków objętych egzekucją administracyjną. Postępowanie egzekucyjne jest wszczynane prędzej niż egzekucja. Obejmuje ono, oprócz stosowania środków egzekucyjnych, czynności procesowe podejmowane nie tylko przez organ egzekucyjny, lecz również przez inne podmioty, np. przez wierzyciela. Egzekucja administracyjna polega na stosowaniu przez powołane do tego organy konkretnych środków przymusu służących doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku. Termin „postępowanie egzekucyjne” wskazuje na aspekt procesowy stosowania przymusu egzekucyjnego, natomiast termin „egzekucja administracyjna” – na aspekt materialny. Egzekucja administracyjna oznacza stadium zastosowania konkretnego środka egzekucyjnego, wyznaczonego w toku postępowania egzekucyjnego, po przeprowadzeniu czynności procesowych na etapie wszczęcia oraz rozpoznawczym. Związek pomiędzy egzekucją i postępowaniem egzekucyjnym wyraża się w tym, że egzekucja ma miejsce w ramach tego postępowania i nie może odbyć się w inny sposób (zob. *L. Klat-Wertelecka*, Glosa do wyr. NSA z 25.8.2010 r., I FSK 872/09, s. 855-856; por. wyr. NSA z 26.3.2009 r., II FSK 1462/08, Legalis; wyr. NSA z 7.1.2010 r., II FSK 1289/08, Legalis). Celem postępowania egzekucyjnego jest doprowadzenie do realizacji przez zobowiązanego jego obowiązków. Zatem stosowanie egzekucji administracyjnej będzie miało miejsce wówczas, gdy nałożono na zobowiązanego określone obowiązki, a zobowiązany obowiązków tych nie wykonuje dobrowolnie (wyr. NSA

z 27.4.2011 r., II OSK 749/10, Legalis; wyr. NSA z 3.6.2011 r., II OSK 946/10, Legalis).¹⁰⁴ Postępowanie egzekucyjne pozostaje mocno sformalizowane, a uprawnienia zobowiązanego ściśle określone w u.p.e.a. Bezwzględny charakter przepisów tej ustawy, konieczność zachowania wysokiego poziomu skuteczności prowadzonej egzekucji przy jednoczesnym unikaniu wyrządzenia zobowiązanemu zbytnej dolegliwości nakazują ścisłą interpretację jej przepisów, a tym samym zasadniczo wyłączenie możliwości stosowania wykładni rozszerzającej.¹⁰⁵ Postępowanie egzekucyjne mieści się w systemie przepisów procedury administracyjnej regulowanej k.p.a. Zresztą art. 18 u.p.e.a. odsyła wprost do zastosowania k.p.a.

3. Postępowanie egzekucyjne a postępowanie podatkowe

Postępowanie podatkowe, podobnie jak postępowanie egzekucyjne jest szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego. Oba te postępowania różni przede wszystkim cel ich przeprowadzenia oraz to, że postępowanie egzekucyjne może być tylko i wyłącznie wynikiem nieuregulowania w sposób dobrowolny zobowiązania podatkowego. Dlatego, co do zasady, postępowanie egzekucyjne może następować tylko i wyłącznie po zakończeniu postępowania podatkowego. Wyjątkiem jest wszczęcie egzekucji na podstawie złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej (podatek od nieruchomości osoby prawne i jednostki nieposiadające osobowości prawnej; podatek rolny osoby prawne i jednostki nieposiadające osobowości prawnej; podatek leśny osoby prawne i jednostki nieposiadające osobowości prawnej; podatek od środków transportowych; opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi). Jeśli zobowiązanie wynika z decyzji podatkowej, to egzekucja może być wszczęta dopiero w momencie, gdy decyzja ta stanie się ostateczna. Wyjątkiem jest nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej. Ale i w tym przypadku przed egzekucją kroczy postępowanie podatkowe. Postępowanie egzekucyjne uzależnione jest od przeprowadzenia w pierwszej kolejności postępowania podatkowego. Nigdy nie będzie odwrotnie. To znaczy niedopuszczalne jest najpierw przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego, a następnie po nim postępowania podatkowego.

Postępowanie podatkowe jest procedurą, w której powstają indywidualne, zewnętrzne akty administracyjne, konkretyzujące prawa i obowiązki imiennie oznaczonego podmiotu stosunku prawnopodatkowego. Adresatem czynności podejmowanych przez organ podatkowy

¹⁰⁴ R. Hauser (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa: CH Beck, 2017, s.8;

¹⁰⁵ Por. R. Hauser (red.), *Postępowanie egzekucyjne ...*, s. 9;

są obywatele, osoby prawne oraz inne jednostki niepodporządkowane temu organowi. Czynności organów podatkowych dotyczą zatem sfery zewnętrznej działania administracji, toteż muszą mieć podstawę w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Katalog źródeł tego prawa zawiera Konstytucja RP, która w art. 87 zalicza do nich oprócz samej Konstytucji, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Do źródeł prawa powszechnie obowiązującego należą też akty prawa miejscowego, obowiązujące na obszarze działania organów, które je ustanowiły (art. 87 ust. 2 Konstytucji RP).¹⁰⁶ Aktem prawnym najszerzej regulującym postępowanie podatkowe jest o.p.

Wspólnym mianownikiem postępowania egzekucyjnego i postępowania podatkowego, są ogólne zasady tych postępowań. Dla postępowania podatkowego ustawodawca zapisał je w art. 120 – art. 129 o.p., zaś dla postępowania administracyjnego, którego szczególnym przypadkiem jest postępowanie egzekucyjne, zasady te zawarte są w art. 6 – art. 16 k.p.a. Ogólne zasady tak postępowania egzekucyjnego (administracyjnego) jak i postępowania podatkowego są normami prawa, których naruszenie jest oceniane z takim skutkiem prawnym przez organy odwoławcze i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa. Co za tym idzie, przekroczenie wyznaczonych zasad może stanowić istotną podstawę odwoławczą, w przypadku, gdy mogło mieć wpływ na wynik sprawy.

4. Zasady postępowania egzekucyjnego

4.1. Zasada legalizmu

Jedną z pierwszych zasad przywołanych zarówno w o.p. jak i k.p.a., jest zasada legalizmu, inaczej zwana zasadą praworządności. Zasadę tę ustawodawca wyraził zapisem, iż organy administracji publicznej, organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Rozwijając literalne brzmienie art. 6 k.p.a. i art. 120 o.p., należy stwierdzić, że organy te powinny działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania powinny stać na straży praworządności. Zawarto tu regułę, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną. W myśl bowiem art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Taki sposób postępowania władzy publicznej to właśnie „stanie na straży praworządności”. W doktrynie prawa podkreśla się, że szerzej została

¹⁰⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń: TNOiK 2002, s. 419-420;

ujęta zasada praworządności w regulacjach k.p.a., a jej treść została zacieśniona w o.p.¹⁰⁷ Z zasady praworządności wynika, że organy administracji publicznej działają na podstawie i w granicach prawa powszechnie obowiązującego i są tymi przepisami związane. Związanie organów administracji publicznej przepisami prawa powszechnie obowiązującego oznacza w szczególności, że nie są upoważnione – inaczej niż sądy i trybunały – do samodzielnego kwestionowania obowiązywania przepisów prawnych powszechnie obowiązujących (należycie ogłoszonych) i odmowy zastosowania tych przepisów jako podstawy prawnej decyzji administracyjnej. Wprawdzie organy administracji publicznej, podobnie jak wszystkie organy stosujące prawo, mają obowiązek ustalenia prawidłowej podstawy decyzji administracyjnej, w tym obowiązek rozstrzygania ewentualnych sprzeczności i kolizji między wchodzącymi w rachubę przepisami powszechnie obowiązującymi różnej rangi, to jednak rozstrzygnięcie tych kolizji może nastąpić wyłącznie poprzez odpowiednie zabiegi interpretacyjne, w tym stosowanie powszechnie uznanych reguł kolizyjnych. W związku z tym organ administracji publicznej może wprawdzie nie zastosować przepisu rozporządzenia, który w rezultacie dokonanej wykładni i zastosowanych reguł kolizyjnych został uznany przez organ za sprzeczny z przepisem ustawy, lecz nie może tego uczynić na tej podstawie, że przepis rozporządzenia został wydany bez wyraźnego upoważnienia ustawowego lub z przekroczeniem tego upoważnienia albo że przepis upoważniający został skonstruowany niewłaściwie, albo że rozporządzenie nie ma charakteru wykonawczego do ustawy. Innymi słowy organ administracji nie powinien stosować w takich wypadkach argumentacji, która podważa legalność regulacji rozporządzeniowej, tj. zasady i tryb stanowienia rozporządzeń (w tym sensie trafny jest pogląd NSA, że „brak jest dostatecznych podstaw do przyjęcia, że organy administracji są uprawnione do oceny zgodności stosowanego przepisu prawa z przepisami regulującymi zasady i tryb stanowienia prawa oraz do odmowy zastosowania przepisu uznanego za niezgodny z aktem normatywnym wyższego rzędu, także wtedy, gdy chodzi o przepis podustawowy. Organy administracji publicznej, przestrzegając zasady praworządności, nie mogą odmawiać stosowania obowiązujących przepisów, nawet wówczas, gdy dostrzegają ich niezgodność z ustawą lub Konstytucją, bowiem w przeciwieństwie do sądów nie korzystają z przymiotu niezawisłości” (wyrok z 13.06.2013 r., I OSK 15/12, LEX nr 1328347).¹⁰⁸ Próbę wyjaśnienia

¹⁰⁷ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760079/557519/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

¹⁰⁸ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274964/559743/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

istoty zasady legalizmu podjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 27.05.2002 r. Mianowicie Trybunał zauważył, iż art. 7 Konstytucji RP – określany jako przepis wyrażający zasadę legalizmu – z reguły nie jest, z uwagi na swój poziom abstrakcji, adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności ustaw, przynajmniej jeśli chodzi o badanie ich treści. Przepis ten nakłada na organy państwowe przede wszystkim obowiązek działania zgodnie z obowiązującymi przepisami kompetencyjnymi. Z art. 7 Konstytucji RP nie wypływają inne uprawnienia poza już wynikającymi z innych norm prawnych. Jego „samoistne” znaczenie sprowadzić można do interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone – w odniesieniu do organów władzy publicznej (wyrok TK z 27.05.2002 r., K 20/01, OTK-A 2002, nr 3, poz. 34). Podobnie zasadę tę interpretuje orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. I tak np. w wyroku z 26.02.2001 r. (III SA 167/00, LEX nr 47930) NSA w Warszawie przypominał, iż art. 120 o.p. stanowi, że organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. To oznacza, że w postępowaniu podatkowym nie ma zastosowania zasada, że dozwolone jest wszystko to, co nie jest zakazane przez prawo.¹⁰⁹

4.2. Zasada prawdy obiektywnej

Zasadą zawartą w przepisach prawa, stanowiącą podstawy zarówno postępowania egzekucyjnego w administracji jak i postępowania podatkowego, jest zasada prawdy obiektywnej. W k.p.a. zapis tej zasady zawiera art. 7, który stanowi, iż w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli. Natomiast w postępowaniu podatkowym zasadę prawdy obiektywnej zawarł ustawodawca w art. 122 o.p. Stanowi on, iż w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Art 7 k.p.a. *in fine*, który wprowadza zasadę uwzględniania z urzędu interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, nie określa hierarchii tych wartości ani też zasad rozstrzygania konfliktów między nimi. Z punktu widzenia struktury i celów postępowania administracyjnego można przyjąć, że wymienione w tym artykule interesy są

¹⁰⁹ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#commentary/587760079/557519/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

prawnie równorzędne, co oznacza, iż w procesie wykładni norm proceduralnych organ administracji publicznej nie może kierować się założoną *a priori* hierarchią tych interesów. W wyroku SN z 18.11.1993 r., III ARN 49/93, LEX nr 9595, stwierdzono, że „w państwie prawa nie ma miejsca dla mechanicznie i sztywno pojmowanej zasady nadrzędności interesu ogólnego nad interesem indywidualnym. Oznacza to, że w każdym przypadku działający organ ma obowiązek wskazać, o jaki interes ogólny (publiczny) chodzi, i udowodnić, iż on jest na tyle ważny i znaczący, że bezwzględnie wymaga ograniczenia uprawnień indywidualnych obywateli. Zarówno istnienie takiego interesu, jak i jego znaczenie, a także przesłanki powodujące konieczność przedłożenia w konkretnym wypadku interesu publicznego nad indywidualny podlegać muszą zawsze wnikliwej kontroli instancyjnej i sądowej, a już szczególnie wówczas, gdy chodzi o udowodnienie, iż w interesie publicznym leży ograniczenie (lub odjęcie) określonego przez Konstytucję RP prawa własności”. Ogólnie można stwierdzić, iż powyższy przepis nakłada na organy prowadzące postępowanie obowiązek harmonizowania interesu publicznego i interesu indywidualnego, jeżeli są one w konkretnym przypadku ze sobą sprzeczne. W orzecznictwie sądowym wypowiedziano się na temat relacji między interesem społecznym a słusznym interesem strony w ten sposób, że uznawano w istocie dominację interesu społecznego nad słusznym interesem strony, np. w wyroku NSA z 18.01.1995 r., SA/Wr 1386/94, POP 1996/6, s. 181, w którym stwierdzono, że: „Granica uwzględnienia w postępowaniu administracyjnym słusznego interesu strony (art. 7 k.p.a.) jest zaistnienie kolizji z interesem społecznym”. Por. teza 2 wyroku NSA w Warszawie z 11.06.1981 r., SA 820/81, ONSA 1981/1, poz. 57, z glosą J. Łętowskiego, OSP 1982/1–2, poz. 22, zgodnie z którym: „1. W obowiązującym stanie prawnym tzw. uznanie administracyjne utraciło swój dotychczasowy charakter. Zakres swobody organu administracji, wynikający z przepisów prawa materialnego, jest obecnie ograniczony ogólnymi zasadami postępowania administracyjnego, określonymi w art. 7 i innych przepisach k.p.a. Zasada postępowania administracyjnego wyrażona w art. 7 k.p.a. oznacza, że treść i zakres ochrony słusznego interesu indywidualnego w działaniach organów administracji sięgają do granic kolizji z interesem społecznym, będącym w państwie socjalistycznym wartością nadrzędną. Wyrażona w art. 7 k.p.a. zasada postępowania administracyjnego odnosi się w równym stopniu do zakresu i wnikliwości postępowania wyjaśniającego i dowodowego, jak i do stosowania norm prawa materialnego, to jest do całokształtu przepisów prawnych służących «załatwieniu sprawy». Organ administracji, działający na podstawie przepisów prawa materialnego przewidujących uznaniowy charakter rozstrzygnięcia, jest obowiązany – zgodnie z zasadą z art. 7 k.p.a. – załatwić sprawę w sposób zgodny ze słusznym interesem obywatela, jeśli nie stoi temu na przeszkodzie interes społeczny,

ani nie przekracza to możliwości organu administracji wynikających z przyznanych mu uprawnień i środków”. Zgodnie z wyrokiem NSA z 25.01.2007 r., I OSK 1800/06, LEX nr 320931, w razie wydania negatywnej dla strony decyzji opartej na uznaniu administracyjnym za udzieleniem ochrony interesowi społecznemu muszą przemawiać istotne przesłanki, wykluczające przyznanie tej ochrony stronie postępowania. Zob. także wyrok NSA z 1.12.2016 r., II OSK 1097/16, LEX nr 2175812, w którym stwierdzono, że: „Zasada określona w art. 7 *in fine* k.p.a. nakazuje organom uwzględniać interes społeczny i słuszny interes obywateli, nie dając prymatu żadnej z powyższych wartości. Wyważenie słusznego interesu w sprawie jest kwestią niezmiernie trudną, opartą na elementach ocennych”. (...) Zgodnie z unormowaną w art. 7 (...) zasadą prawdy obiektywnej organy administracji publicznej „podejmują wszelkie kroki niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy”. Zgodnie z tą zasadą organ prowadzący postępowanie ma obowiązek zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego, aby ustalić stan faktyczny sprawy zgodny z rzeczywistością. W szczególności jest obowiązany dokonać wszechstronnej oceny okoliczności konkretnego przypadku na podstawie analizy całego materiału dowodowego, a stanowisko wyrażone w decyzji uzasadnić w sposób wymagany przez przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego (np. wyrok NSA w Warszawie z 26.05.1981 r., SA 810/81, ONSA 1981/1, poz. 45). Zgodnie z wyrokiem SN z 23.11.1994 r., III ARN 55/94, OSNAPiUS 1995/7, poz. 83: „jako dowolne należy traktować ustalenia faktyczne znajdujące wprawdzie potwierdzenie w materiale dowodowym, ale niekompletnym, czy nie w pełni rozpatrzonym. Zarzut dowolności wykluczają dopiero ustalenia dokonane w całokształcie materiału dowodowego (art. 80 k.p.a.), zgromadzonego i zbadanego w sposób wyczerpujący (art. 77 § 1 k.p.a.), a więc przy podjęciu wszystkich kroków niezbędnych dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, jako warunku niezbędnego wydania decyzji o przekonującej treści (art. 7 k.p.a.)”.¹¹⁰ Stosownie do art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Wyrażona tu zasada prawdy obiektywnej jest jedną z najważniejszych zasad postępowania, ma bowiem olbrzymi wpływ na ukształtowanie całego postępowania, a zwłaszcza na rozłożenie ciężaru dowodu. Z zasady tej wynika dla organu obowiązek „wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do

¹¹⁰ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274965/559744/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

trafnego zastosowania przepisu prawa”. Należy zwrócić uwagę, iż organy podatkowe otrzymały tu wyraźną wskazówkę, co do prowadzenia postępowania nie tylko w znaczeniu normatywnym, ale również nawiązującą wprost do ekonomiki postępowania. Organy podatkowe mają bowiem podejmować wszelkie działania, ale z drugiej strony ustawodawca zastrzega, iż jedynie działania niezbędne. Obowiązek wyważania zastosowania środków dowodowych jest dyktowany ogólną zasadą oszczędności i możliwościami finansowymi budżetu danego związku publicznoprawnego (Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego). Oczywiście takich ograniczeń ekonomicznych ustawodawca nie wprowadza w stosunku do stron postępowań podatkowych. Do omawianej zasady nawiązują także reguły postępowania dowodowego zawarte w części o.p. o dowodach (art. 187–192 o.p.).¹¹¹

4.3. Zasada zaufania

Kolejną zasadą ważną tak w postępowaniu egzekucyjnym w administracji jak i w postępowaniu podatkowym jest zasada pogłębiania zaufania obywateli. Zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie wyrażona została w art. 8 k.p.a. i art. 121 ust. 1 o.p. Organy administracji publicznej prowadzą postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Organy administracji publicznej bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Natomiast postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zawarta w art. 8 zasada pogłębiania zaufania obywateli do władzy publicznej określa wyraźnie to, co *implicite* jest zawarte w zasadzie praworządności. Z zasady wyrażonej w art. 8 wynika bowiem przede wszystkim wymóg praworządnego i sprawiedliwego prowadzenia postępowania i rozstrzygnięcia sprawy przez organ administracji publicznej, co jest zasadniczą treścią zasady praworządności. Tylko postępowanie odpowiadające takim wymogom i decyzje wydane w wyniku postępowania tak ukształtowanego mogą wzbudzać zaufanie obywateli do władzy publicznej nawet wtedy, gdy decyzje administracyjne nie uwzględniają ich żądań. Brak zaufania obywateli do władzy publicznej jest z reguły skutkiem naruszenia prawa przez organy państwowe, zwłaszcza zaś niektórych wartości w nim wyrażonych, takich jak równość i sprawiedliwość. Naczelny Sąd

¹¹¹ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760081/557521/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

Administracyjny w wyroku z 7.12.1984 r., III SA 729/84, ONSA 1984/2, poz. 117, podkreśla, że w celu realizacji tej zasady konieczne jest „przede wszystkim ściśle przestrzeganie prawa, zwłaszcza w zakresie dokładnego wyjaśnienia okoliczności sprawy, konkretnego ustosunkowania się do żądań i twierdzeń stron oraz uwzględniania w decyzji zarówno interesu społecznego, jak i słusznego interesu obywateli, przy założeniu, że wszyscy obywatele są równi wobec prawa”. Zasadom tym nie odpowiada takie prowadzenie postępowania administracyjnego, w którym występują sprzeczne interesy stron, gdy organy prowadzące postępowanie, bez wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy, uwzględniają tylko jeden z wchodzących w grę interesów, nie ustosunkowując się do zgłaszanych w toku postępowania twierdzeń i wniosków stron reprezentujących inne interesy. Sąd Najwyższy w wyroku z 16.02.1994 r., III ARN 2/94, OSNAPiUS 1994/1, poz. 2, wyraził pogląd, że niezgodne z zasadą zaufania do państwa i prawa jest odmienne zachowanie się organu administracji wobec osoby, której uprzednio oficjalnie udzielił informacji o praktyce stosowania prawa. Ponadto zdaniem Sądu Najwyższego „spełnienie wynikającego z art. 8 k.p.a. wymagania prowadzenia postępowania administracyjnego w taki sposób, aby pogłębić zaufanie obywateli do organów Państwa, jest szczególnie istotne w sprawie, w której uczestnicy postępowania reprezentują rozbieżne lub sprzeczne ze sobą interesy. W takich sprawach szczególna rola uzasadnienia decyzji administracyjnej i wyroku sądu administracyjnego polega na tym, by przekonać stronę, że jej stanowisko zostało poważnie wzięte pod uwagę, a jeżeli zapadło inne rozstrzygnięcie, to przyczyną tego są istotne powody”. (...) Przepis art. 8 nakłada na organy administracji publicznej nie tylko obowiązek prawidłowego rozważenia stanu faktycznego i prawnego rozstrzyganej sprawy, lecz także obowiązek rozważenia skutków prawnych, które wywołują wszelkie ostateczne akty administracyjne funkcjonujące w obrocie prawnym i pozostające w związku z podejmowanym rozstrzygnięciem w indywidualnej sprawie – wyrok NSA z 5.02.2008 r., II OSK 2005/06, LEX nr 461883. Zasada zaufania wyrażona w przepisie art. 8 ma kontekst konstytucyjny i unijny. Organy administracji publicznej są obowiązane, w ramach wykładni zgodnej z Konstytucją RP, uwzględniać, że po pierwsze, zasada zaufania, również w aspekcie procesowym, jest zasadniczym elementem zasady demokratycznego państwa prawa i jako taka ma swoje umocowanie i źródło w art. 2 Konstytucji RP, po drugie, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazano wiele szczegółowych elementów zasady zaufania, które mogą mieć znaczenie w odniesieniu do tej zasady w sensie proceduralnym, w tym m.in. ochrona praw słuszenie nabytych i niedziałanie prawa wstecz (orzeczenia TK: z 25.06.1996 r., K 15/95, OTK 1996/3, poz. 22, s. 196, i z 17.12.1997 r., K 22/96, OTK 1997/5–6, poz. 71, s. 511; wyrok TK z 15.09.1998 r., K 10/98,

OTK 1998/5, poz. 64, s. 407) czy zaufanie obywatela do interpretacji sądowej (w uzasadnieniu wyroku z 13.04.1999 r., K 36/98, OTK 1999/3, poz. 40, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że: „Jednym z rudymentów zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest bowiem to, że obywatel może zakładać, że treści obowiązującego prawa są dokładnie takie, jak to zostało ustalone przez sądy, zwłaszcza gdy ustalenie to zostaje dokonane przez Sąd Najwyższy w tak autorytatywnej procedurze, jak przewidziana w art. 390 k.p.c., albo znajduje wyraz w jednolicie ustabilizowanym stanowisku judykatury”). Z kolei w orzecznictwie TS utrwalił się pogląd, że zasada ochrony zaufania (*the principle of the protection of legitimate expectations*) stanowi element porządku prawnego Unii Europejskiej – wyrok TS z 20.09.1990 r., C-5/89, Komisja przeciwko Republice Federalnej Niemiec, EU:C:1990:320; wyrok TS z 20.03.1997 r., C-24/95, Land RheinlandPfalz przeciwko Alcan Deutschland GmbH, EU:C:1997:163. Trybunał Sprawiedliwości z reguły uznaje za zgodne z prawem unijnym przepisy prawa krajowego dotyczące prawomocności aktów administracyjnych i terminów, a zatem instytucji prawnych służących pewności prawa (np. wyrok TS z 17.11.1998 r., C-228/96, Aprile Srl, w likwidacji przeciwko Amministrazione delle Finanze dello Stato, EU:C:1998:544). Szczególnie doniosłe znaczenie ma zasada ochrony zaufania podczas uchylania (prawomocnych, ostatecznych) aktów administracyjnych (np. wyrok TS, sprawy połączone 205/82 do 215/82, Deutsche Milchkontor GmbH i inni przeciwko Republice Federalnej Niemiec, EU:C:1983:233). Przepis art. 8 w znaczeniu, jakie zostało mu nadane przez orzecznictwo sądowe, nie pozostaje w kolizji z unijną zasadą zaufania, a zatem ta zasada unijna może mieć mniejsze znaczenie w procesie interpretacji i stosowania art. 8 w postępowaniu administracyjnym. (...) Zasada zaufania obywateli do organów państwa jest mocno powiązana z zasadą praworządności, zasadą prawdy obiektywnej, zasadą uwzględniania z urzędu interesu społecznego i słusznego interesu strony. Podkreślił to NSA w wyroku z 15.11.2006 r., II GSK 183/06, LEX nr 290139, stwierdzając, że wynikająca z art. 8 k.p.a. zasada zaufania obywateli do organów państwa nakłada na organ administracji publicznej obowiązek praworządnego i sprawiedliwego prowadzenia postępowania, który wyraża się w dokładnym zbadaniu okoliczności sprawy, ustosunkowaniu się do żądań stron oraz uwzględnieniu w decyzji zarówno interesu społecznego, jak i słusznego interesu obywateli. (...) Nowela [Kodeksu postępowania administracyjnego - przypis autora] z 2017 r. nakazuje organom administracji publicznej kierowanie się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. U podstaw wprowadzenia tej zmiany leży przekonanie, że „kierowanie się” tymi zasadami przez organ administracji publicznej prowadzący postępowanie administracyjne budzi zaufanie uczestników postępowania do władzy publicznej. Kierowanie

się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania jest obowiązkiem proceduralnym organu administracji publicznej. Wskazuje na to brzmienie komentowanego przepisu, który nakazuje kierowanie się tymi zasadami w ramach „prowadzenia” przez organy administracji publicznej postępowania administracyjnego. Wątpliwe jest zatem, aby wspomniane zasady miały charakter dyrektyw wykładni i stosowania prawa materialnego, stanowiącego podstawę prawną załatwienia sprawy administracyjnej. Zasady te mają natomiast pełne zastosowanie do oceny zagadnień proceduralnych wyłaniających się w toku postępowania administracyjnego.¹¹² W myśl art. 121 § 1 o.p. postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta niesie za sobą nie tylko treści normatywne, ale również daleko wykracza poza ramy prawne. Nieprzypadkowo jednakże ustawodawca zawarł tę regułę jako drugą z kolei w ordynacji podatkowej, tuż po zasadzie legalizmu i praworządności. Należy sądzić, iż w ten właśnie sposób chciano zwrócić uwagę na takie wartości jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich. Nie bez znaczenia przy zachowywaniu tej zasady jest merytoryczne przygotowanie pracowników organów podatkowych, dokonujących tzw. obsługi podmiotów zobowiązanych, do wypełniania swoich obowiązków zawodowych. Zasada ta swym zakresem obejmuje również poszanowanie reguł kultury administrowania. Na kulturę administrowania składają się zarówno środki materialne, jak i moralne. Do środków materialnych zaliczamy odpowiednie pomieszczenia do przyjmowania interesantów, zbudowane i urządzone w taki sposób, żeby przyczyniły się do stworzenia atmosfery wzajemnego zaufania i życzliwości (np. obsługi w tym samym czasie nie więcej niż jednej osoby w danym pokoju), czy uwzględnianie przy ustalaniu godzin przesłuchania lub stawienia się na wezwanie możliwości dogodnego dojazdu strony do siedziby organu podatkowego z miejsca zamieszkania. Szczególne znaczenie ma stosunek pracowników organów administracji państwowej do strony (stron), jak i innych uczestników postępowania, np. wykazanie przez pracowników życzliwości, cierpliwości przy udzielaniu informacji.¹¹³

¹¹² A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274966/559747/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

¹¹³ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760080/557520/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

4.4. Zasada informowania stron

Zarówno w postępowaniu egzekucyjnym w administracji jak i postępowaniu podatkowym, istotną zasadą postępowania jest zasada informowania stron. Odnosi się do niej zapis art. 9 k.p.a. oraz art. 121 ust. 2 o.p. W k.p.a. zawarto, iż organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznanomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek. Natomiast organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Określona w art. 9 [k.p.a. – przypis autora] zasada informowania stron i innych uczestników postępowania przez organ administracji publicznej kształtuje obowiązki z niej wynikające w sposób zróżnicowany, tzn. w zależności od podmiotu, wobec którego mają być wykonywane. Organ administracji publicznej jest więc obowiązany do udzielania pełnej informacji (o okolicznościach faktycznych i okolicznościach prawnych) wyłącznie stronom postępowania, natomiast w stosunku do uczestników postępowania ma jedynie obowiązek udzielania informacji o okolicznościach prawnych; obowiązek z art. 9 zd. 1 nie dotyczy uczestników na prawach strony, ponieważ w postępowaniu administracyjnym ich prawa i obowiązki nie są przedmiotem postępowania. Obowiązek udzielania pełnej informacji stronom spoczywa na organie administracji w granicach określonych w art. 9 zd. 1, tzn. wtedy, gdy informacja dotyczy okoliczności faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie praw i obowiązków stron będących przedmiotem postępowania. Granice tego obowiązku wyznaczają równocześnie granice uprawnień stron do żądania udzielenia wspomnianej informacji. Obowiązek z art. 9 zd. 1 konsumuje obowiązek organu wynikający ze zd. 2 tego przepisu, polegający na tym, że organy administracji „czuwają nad tym, aby strony [...] nie poniosły szkody z powodu nieznanomości prawa, a w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek”, ponieważ przesłanki wykonywania przez organy obowiązku udzielania pełnej informacji stronom są szersze i muszą uwzględniać także konieczność informowania w celu zapobieżenia szkodzie z powodu nieznanomości prawa. Rozdzielenie wspomnianych przesłanek byłoby zasadne tylko wtedy, gdyby przyjąć, że obowiązek, o którym mowa w art. 9 zd. 1, aktualizuje się tylko w wypadku złożenia przez stronę wniosku o udzielenie informacji, natomiast obowiązek określony w zd. 2 jest obowiązkiem ciężącym na organie z mocy prawa,

co jednak wydaje się nie do przyjęcia ze względu na brzmienie art. 9 zd. 1. W stosunku do uczestników postępowania organ ma jedynie obowiązek czuwania z urzędu nad tym, aby nie ponieśli szkody z powodu niezajomości prawa, co wiąże się z obowiązkiem udzielania uczestnikom informacji prawnej w tym tylko wąskim zakresie. Zatem o ile w stosunku do stron powyższy przepis uchyla w ogóle zasadę *ignorantia iuris nocet*, o tyle w stosunku do uczestników postępowania zasadę tę ogranicza. Art. 9 nie stawia organu administracji w pozycji pełnomocnika strony, ponieważ uregulowany w tym przepisie obowiązek jest mimo wszystko ograniczony, a jego celem nie jest doprowadzenie do rozstrzygnięcia sprawy na korzyść obywatela, lecz jedynie „wyrównanie szans” (zob. np. wyrok NSA w Warszawie z 27.08.1997 r., III SA 66/96, LEX nr 30854, w którym trafnie przyjęto, że: „Użyty w art. 9 k.p.a. zwrot «należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych» nie przedstawia wątpliwości co do tego, iż obowiązek ów ma być realizowany w stosunku do osób dysponujących interesem prawnym w rozumieniu art. 28 k.p.a. – stron postępowania administracyjnego. Nie może on też być utożsamiony z udzielaniem stronom pomocy prawnej czy zastępowaniem ich aktywności poprzez instruowanie o wyborze optymalnego sposobu postępowania”. Por. także wyrok NSA z 27.06.2017 r., II OSK 1867/16, LEX nr 2345673, stwierdzający, że: „Realizacja przez organ administracji publicznej obowiązku informowania stron, o którym mowa w art. 9 k.p.a., nie polega na udzielaniu porad prawnych, a jedynie na ogólnym ukierunkowaniu strony co do przepisów prawa znajdujących zastosowanie w jej sprawie”. Przepis art. 9 chroni prawa strony postępowania administracyjnego, ale nie zwalnia jej z należytej dbałości o własne interesy i od wszelkiej aktywności procesowej – por. np. wyrok NSA z dnia 30 lipca 2015 r., II GSK 1475/14, LEX nr 2091857. Z omawianej zasady wynika natomiast bezwzględny zakaz wykorzystywania przez organy administracji niezajomości prawa przez obywateli lub przerzucanie skutków niezajomości prawa przez urzędników na obywateli. (...) Organ administracji publicznej z urzędu udziela stronom i innym uczestnikom postępowania informacji, niezbędnych wyjaśnień i wskazówek. Oczekiwanie organu na odnośne wnioski stron i nieudzielenie takich informacji, wyjaśnień i wskazówek z powodu braku wniosku narusza przepis art. 9. Jednocześnie komentowany przepis nie może być w każdych okolicznościach rozumiany w ten sposób, że zwalnia stronę od wszelkiej dbałości o własne interesy i od wszelkiej aktywności procesowej (wyrok NSA z 18.04.2008 r., II GSK 51/08, LEX nr 467107).¹¹⁴ W myśl omawianej zasady

¹¹⁴ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274967/559748/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać jedynie niezbędnych informacji i wyjaśnień. Realizacja tej zasady musi odbywać się z urzędu. Zatem podmioty zainteresowane w tych kwestiach nie muszą formułować jakichkolwiek wniosków. „Niezbędne informacje i wyjaśnienia” to podstawowy katalog przepisów, komentarzy, interpretacji, orzecznictwa itp. Udzielanie niezbędnych informacji i wyjaśnień należy odróżnić od prowadzenia doradztwa podatkowego, czyli profesjonalnej pełnej usługi na rzecz zobowiązanego (również w znaczeniu udzielania informacji i wyjaśnień), świadczonej przez przygotowane do takich czynności podmioty (np. doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych). Organy podatkowe, w myśl omawianej zasady, nie tylko nie są zobowiązane do wykonywania tego rodzaju obsługi prawnopodatkowej, ale i nie powinny tego czynić. W praktyce bardzo często zacierają się różnice pomiędzy doradztwem podatkowym a udzielaniem niezbędnych informacji i wyjaśnień. Wydaje się, że takim elementem rozgraniczającym przy realizacji tej zasady powinna być dbałość pracowników organów podatkowych o powstrzymanie się od doradztwa podatkowego w znaczeniu, o którym wyżej była mowa (np. od pomocy przy przygotowywaniu środków zaskarżenia). Informacje i wyjaśnienia, o których tu mowa, mogą odnosić się wyłącznie do przepisów prawa podatkowego, pozostających w związku z przedmiotem prowadzonego postępowania, a zatem nie powinny one wykraczać poza zakres danej sprawy podatkowej. Jeśli więc sprawa dotyczy np. określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 r., to zainteresowany w sprawie nie może liczyć na wyjaśnienia odnośnie do analogicznego opodatkowania w roku 2005. Ponieważ w omawianym przepisie ustawodawca użył sformułowania, że organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień, to obowiązek taki odnosi się wyłącznie do stron tegoż postępowania podatkowego oraz ich pełnomocników i przedstawicieli. W wyroku z 27.02.2002 r. (III SA 2055/00, M. Pod. 2002, nr 7, poz. 45, z krytyczną glosą E. Łętowskiej, OSP 2002, z. 7–8, poz. 101) NSA zauważył, iż należy oczekiwać – i wymagać – od organu podatkowego, by udzielał stosownych informacji stronie nieorientującej się w zawiłościach procedury. Nie dotyczy to jednak sytuacji, w której strona korzysta z pomocy kwalifikowanego pełnomocnika (adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego).¹¹⁵

¹¹⁵ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#commentary/587760080/557520/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

4.5. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu

Jedną z fundamentalnych zasad postępowania egzekucyjnego w administracji i postępowania podatkowego jest zasada czynnego udziału strony w postępowaniu. Zasada ta zawarta została w art. 10 k.p.a. oraz art. 123 o.p. Organy administracji publicznej obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Organy administracji publicznej mogą odstąpić od tej zasady tylko w przypadkach, gdy załatwienie sprawy nie cierpi zwłoki ze względu na niebezpieczeństwo dla życia lub zdrowia ludzkiego albo ze względu na grożącą niepowetowaną szkodę materialną. Organ administracji publicznej obowiązany jest utrwalić w aktach sprawy, w drodze adnotacji, przyczyny odstąpienia od zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Organ podatkowy może odstąpić od tej zasady, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego.

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 10) nakłada na organ administracji publicznej obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz obowiązek umożliwienia stronom wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Prawo czynnego udziału strony w postępowaniu, jako korelat obowiązku organu, obejmuje prawo do podejmowania czynności procesowych mających wpływ na ustalenie stanu faktycznego i prawnego sprawy administracyjnej. W zakresie prawa do czynnego udziału w postępowaniu strona może realizować wiele uprawnień procesowych określonych wyraźnie przepisami Kodeksu (np. art. 78 § 1, art. 79), natomiast w zakresie prawa do obrony ma uprawnienie do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (por. art. 81). (...) Obowiązki organu administracji wynikające z tej zasady obejmują wszystkie fazy postępowania z wyjątkiem obowiązku umożliwienia wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego, który dotyczy tylko etapu po zakończeniu postępowania wyjaśniającego, a jeszcze przed wydaniem decyzji, z tym wszakże zastrzeżeniem, iż strona ma uprawnienia do wypowiedzenia się także w toku postępowania wyjaśniającego, np. art. 79 § 2. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu nie jest dochowana wtedy, gdy strona jest jedynie obecna przy dokonywaniu czynności procesowych przez organ administracji

publicznej, ale wtedy, gdy organ administracji zapewni warunki realizacji przez stronę jej uprawnień do podejmowania czynności procesowych, np. wezwie stronę do udziału w rozprawie (art. 90 § 2 i art. 91 § 1 i 2). (...) Zasada udziału strony w postępowaniu dotyczy nie tylko postępowania przed organem pierwszej instancji, lecz także postępowania odwoławczego i postępowań nadzwyczajnych.¹¹⁶ W tym miejscu należy zwrócić uwagę na wyjątkowość postępowania egzekucyjnego w administracji. Omawiając wcześniej zasady postępowania egzekucyjnego w administracji można było postawić znak równości między postępowaniem egzekucyjnym w administracji a postępowaniem administracyjnym. W odniesieniu do zasady czynnego udziału strony w postępowaniu, postępowanie egzekucyjne w administracji charakteryzuje się pewną szczególną cechą, którą jest strona postępowania. W postępowaniu administracyjnym stroną jest osoba definiowana w art. 28 k.p.a., to znaczy każdy czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek. Zgodnie z art. 32 k.p.a. strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Postępowanie egzekucyjne w administracji, a zwłaszcza wszczęcie tego postępowania, jest tym szczególnym przypadkiem, gdzie ustanowienie pełnomocnika może nastąpić dopiero po wszczęciu postępowania. Zgodnie z wyrokiem WSA w Krakowie prawidłowe wszczęcie egzekucji następuje zawsze bezpośrednio do strony. Dopiero od tego momentu strona może ustanowić i działać w sprawie przez pełnomocnika. Oznacza to, że organ nie może doręczać dokumentów, których doręczenie jest równoznaczne ze wszczęciem egzekucji, pełnomocnikowi zobowiązanemu, który status strony uzyskał dopiero z chwilą doręczenia tych dokumentów.¹¹⁷ Pogląd ten potwierdza wyrok NSA w Warszawie warunkując, iż jeśli doręczenie odpisu tytułu wykonawczego, będzie dokonywane zobowiązanemu, to dopiero wówczas będzie możliwe przystąpienie do sprawy pełnomocnika, który dołączy do akt sprawy oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa.¹¹⁸ Tak więc wszczęcie postępowania egzekucyjnego w administracji, wyrażające się w doręczeniu odpisu tytułu wykonawczego, nigdy nie nastąpi do rąk pełnomocnika. Nawet gdy przed wszczęciem takiego postępowania został on umocowany. W postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zwłaszcza wszczęcie tego postępowania w odniesieniu do czynnego udziału strony, nigdy nie będzie się spełniało w odniesieniu do pełnomocnika, tak jak może mieć to miejsce w ogólnym

¹¹⁶ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274968/559749/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

¹¹⁷ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1601/11 (LEX nr 1150211);

¹¹⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 października 2013 r., sygn. akt II FSK 2782/11 (LEX nr 1558127);

postępowaniu administracyjnym czy postępowaniu podatkowym. W tym przypadku postępowanie egzekucyjne, a zwłaszcza wszczęcie tego postępowania jest traktowane jako czynność wymagająca osobistego udziału strony, w którym zasada czynnego udziału strony w postępowaniu jest stosowana tylko w odniesieniu do dłużnika i nie może być rozszerzana na inne osoby. Natomiast w postępowaniu podatkowym, przepis art. 123 o.p. nakłada na organy podatkowe obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji nakazuje umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Stosownie do art. 200 o.p. przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Organy podatkowe mają obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania. Użyty tu zwrot „zapewnienie stronom czynnego udziału” nie może być interpretowany przy użyciu wykładni rozszerzającej. Samo bowiem słowo „zapewnienie” należy w tym kontekście rozumieć jako danie możliwości, umożliwienie, wskazanie na sposobność, powiadomienie itp. Oczywiście szczególnym obowiązkiem wynikającym z tej zasady pozostaje obowiązek umożliwienia stronom wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.). Zasada ta w swojej treści wprost nawiązuje do art. 190 o.p., gdzie stwierdza się, że strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem. Strona ma również prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że na organie spoczywa obowiązek takiego postępowania, aby strony mogły uczestniczyć aktywnie według swego wyboru. W praktyce realizacja tego elementu odbywa się na takiej zasadzie, że organ podatkowy – w drodze postanowienia (na które nie służy zażalenie) – zawiadamia strony postępowania podatkowego o możliwości ich udziału w przesłuchaniu świadka lub biegłego czy w dokonywanych oględzinach rzeczy. Takie postanowienie powinno dotrzeć do adresata co najmniej na 7 dni przed terminem przeprowadzania dowodu, aby zainteresowany mógł się przygotować do tej czynności. Jest to termin ustawowy, który nie może być skracany, ale może być na wniosek strony odroczony w trybie art. 48 § 1 o.p. w drodze decyzji. W żadnym razie organy podatkowe nie powinny wzywać strony do udziału w przeprowadzaniu dowodów, o których tu mowa, chyba że taki udział strony jest niezbędny w związku z przeprowadzanymi czynnościami (np. w celu dokonania konfrontacji zeznań). W orzeczeniu z 16.03.2012 r. (I FSK 582/11, LEX nr 1136279) NSA zauważył, że „na etapie doboru środków dowodowych nie może dojść do naruszenia art. 123 § 1 o.p. Dopiero w toku

czynności dowodowych lub bezpośrednio po ich zakończeniu, z uwzględnieniem specyfiki danego środka dowodowego można stwierdzić, czy strona została pozbawiona czynnego udziału w postępowaniu”.¹¹⁹

4.6. Zasada przekonywania

Do zasady przekonywania strony odwołuje się w odniesieniu do postępowania egzekucyjnego w administracji art. 11 k.p.a., zaś w odniesieniu do postępowania podatkowego – art. 124 o.p. Zarówno organy administracji publicznej, jak i organy podatkowe powinny wyjaśnić stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w ten sposób w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez potrzeby stosowania środków przymusu.

Podstawowym celem zasady wyrażonej w art. 11, zwanej również zasadą przekonywania, jest wyjaśnienie stronom przesłanek, jakimi organ kierował się przy załatwianiu sprawy. Obowiązki organu wynikające z tej zasady nie ograniczają się do przekonującego uzasadnienia treści decyzji pod względem prawnym i faktycznym, również w odniesieniu do decyzji uznaniowych. Omawianą zasadę narusza organ w szczególności wówczas, gdy „w ogóle nie ustosunkowuje się do twierdzeń, które strona uważa za istotne dla sposobu załatwienia sprawy. U strony bowiem może pojawić się przeświadczenie o tym, że organ lekceważy jej twierdzenia, załatwia sprawy bez uwzględnienia całokształtu ich okoliczności, jest stronniczy i niesprawiedliwy” (wyrok NSA w Warszawie z 6.08.1984 r., II SA 742/84, ONSA 1984/2, poz. 67). Zasada przekonywania łączy się więc ściśle z zasadą pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa. Zasada z art. 11 realizuje także pewien cel pragmatyczny, a mianowicie doprowadzenie do wykonania przez strony decyzji bez potrzeby stosowania środków przymusu, co jednak nie mieści się w ramach procedury administracyjnej, lecz należy do funkcji postępowania egzekucyjnego administracji.¹²⁰ W postępowaniu podatkowym regulacja art. 124 o.p. wskazuje, iż organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Chodzi o to, aby wykazywać słuszność podejmowanych czynności dowodowych,

¹¹⁹ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760082/557522/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;

¹²⁰ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274969/559750/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

jak też przekonywać strony do dobrowolnego wykonania wydanej decyzji. Oczywiście odnosi się to przede wszystkim do decyzji, które obciążają podatnika, płatnika, inkasenta czy inny podmiot zobowiązany (np. decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, odsetek itp.). Również inne rozstrzygnięcia organów podatkowych, zwłaszcza te negatywne dla strony, wymagają stosowania tej zasady, np. decyzja o odmowie umorzenia zaległości podatkowej, decyzja o odmowie zwrotu nadpłaty itp. Przekonywanie strony może polegać m.in. na wykazywaniu bezzasadności składania odwołania od danego rozstrzygnięcia w sprawie. Zasada ta powinna być stosowana przez organy podatkowe zarówno w trakcie prowadzonego postępowania wyjaśniającego, jak też w pisemnym uzasadnieniu decyzji podatkowej. Tym samym reguła ta powinna obowiązywać przez cały czas prowadzonej przed organem sprawy podatkowej. W orzeczeniu z 5.10.2009 r. (I SA/Bd 298/09, LEX nr 549214) WSA w Bydgoszczy zauważył, że przepis art. 124 o.p. formułuje zasadę przekonywania, która wyraża się m.in. w prawidłowym uzasadnieniu decyzji, wyjaśniającym jej podstawę faktyczną i prawną. Trudno mówić o wykonaniu tych obowiązków, gdy organ pomija w swoich rozważaniach dowody znajdujące się w aktach sprawy, które mogą mieć istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Z kolei w wyroku z 1.04.2011 r. (I SA/Bd 30/11, LEX nr 786792) WSA w Bydgoszczy podniósł, że „obowiązek odniesienia się do stawianych przez stronę postępowania zarzutów wiąże się z regułą uczciwego procesowania, która oznacza powinność wyczerpującego odniesienia się do wszystkich wysuniętych przez odwołujący się podmiot zarzutów i żądań”. Doprowadzenie do wykonania przez stronę decyzji bez stosowania środków przymusu to oczywiście przekonanie zobowiązanego, aby np. uiścił podatek czy odsetki za zwłokę w celu uniknięcia konieczności wszczęcia postępowania egzekucyjnego, o którym mowa w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.¹²¹

4.7. Zasada szybkości i prostoty postępowania

Zasada szybkości i prostoty postępowania, zapisana w art. 12 k.p.a. i art. 125 o.p. odnosi się do wnikliwego i szybkiego postępowania w sprawie przez organy, które posługuje się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwione niezwłocznie. Zasada szybkości i prostoty postępowania nakazuje organom administracji

¹²¹ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760083/557523/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

publicznej działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia (art. 12). Szybkość administracyjnego stosowania prawa jest wartością operacyjną, która sprzyja urzeczywistnieniu zasady praworządności. Na związek zasady szybkości postępowania i zasady praworządności wskazuje NSA w wyroku z 7.12.2016 r., II GSK 916/15, LEX nr 2190704, stwierdzając, że: „Między kodeksowymi zasadami szybkości postępowania i działania organu na podstawie i w granicach prawa nie ma kolizji. Zasada szybkości postępowania nie niweczy zasady legalizmu, której prawidłowa realizacja nie zwalnia z obowiązku prowadzenia postępowania w sposób sprawny, racjonalny i efektywny. Wymienione dyrektywy powinny być więc uwzględniane w równym stopniu, a realizacja jednej z nich nie może skutkować nieuzasadnionym uszczerbkiem dla drugiej”. Powszechnie występujący problem przewlekłości, powolności postępowania często ogranicza lub wręcz udaremnia urzeczywistnienie praw strony, jest „zaprzeczeniem stabilności i pewności w stosunkach społecznych” (E. Iserzon [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 10).¹²²

Realizując normy prawne art. 125 o.p., organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Obowiązek podejmowania działań wnikliwych wprost nawiązuje do zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.). Chodzi tu o wyczerpujące zbadanie wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa. Natomiast działania proste to podejmowanie czynności z pominięciem sformalizowanych procedur prawnych, np. pisemnych zawiadomień czy też wezwań. Jeżeli zatem istnieje możliwość wykonania czynności postępowania przy użyciu telefonu, telefaksu czy poczty elektronicznej, to należy skorzystać z tych urządzeń. Oczywiście nie w każdym przypadku jest to prawnie możliwe. W orzeczeniu z 18.11.2011 r. (III SA/Wa 1021/11, LEX nr 1154372) WSA w Warszawie podkreślił, że „bez zbędnej zwłoki nie oznacza natychmiast lub szybko, a jedynie wskazuje na to, że nie należy bez powodu odkładać wykonania określonej czynności”. Natomiast w wyroku z 19.11.2014 r. (I FSK 1699/13, LEX nr 1658157) NSA zauważył, że „przepis art. 125 o.p. ustanawia zasadę ogólną szybkości postępowania i należy do kardynalnych zasad dobrego postępowania. Organy podatkowe powinny działać wnikliwie i

¹²² A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wyd. VII <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274970/559751/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadząc do załatwienia sprawy. Mnożenie dowodów i akt nie oznacza prawidłowo przeprowadzonego postępowania”.¹²³

4.8. Zasada pisemności

Postępowanie administracyjne, a tym samym postępowanie egzekucyjne w administracji oraz postępowanie podatkowe przestrzega zasady pisemności, zawartej odpowiednio w art. 14 k.p.a. i art. 126 o.p. Sprawy załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego. W postępowaniu podatkowym wyjątkiem od tej zasady są sprawy regulowane przez przepis szczególny, który ma prawo stanowić inaczej. Zgodnie z komentowanym przepisem sprawy należy załatwiać w jednej z dwóch form w nim przewidzianych, a mianowicie w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego. Z treści tego przepisu wynika, że forma dokumentu elektronicznego nie stanowi odmiany formy pisemnej, lecz jest odrębną od pisemnej formą załatwiania spraw. Oznacza to jednak, że organ administracji publicznej ma swobodę w wyborze jednej z tych alternatywnych form załatwienia spraw, przy czym do załatwienia sprawy w formie dokumentu elektronicznego konieczne jest spełnienie przesłanek przewidzianych w ustawie z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2017 r. poz. 1219 ze zm.). W sytuacji jednak, gdy przepisy szczególne zastrzegają załatwienie sprawy w formie pisemnej, organ nie może w braku odmiennych postanowień tych przepisów załatwić sprawy w formie dokumentu elektronicznego. Bezsporne jest, że w razie gdy organ administracji publicznej załatwił już sprawę administracyjną w drodze decyzji mającej formę pisemną, wykluczone jest zastosowanie w tej samej sprawie formy dokumentu elektronicznego czy tym bardziej załatwienie tej samej sprawy ustnie. Kodeks nie przewiduje bowiem ani zatwierdzania decyzji wydanych ustnie decyzjami pisemnymi lub decyzjami w formie elektronicznej, ani zastępowania decyzji sporządzonej i wydanej w jednej z tych form inną formą lub innymi formami przewidzianymi w komentowanym przepisie.¹²⁴ W postępowaniu podatkowym zasadę pisemności oraz formy dokumentu elektronicznego normuje art. 126 o.p. Zgodnie z jego dyspozycją sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Od 11.05.2014 r. ustawodawca dał możliwość

¹²³ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760084/557524/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

¹²⁴ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274972/559753/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

załatwiania sprawy podatkowej nie tylko w formie pisemnej, ale również w formie dokumentu elektronicznego. Zasada ta nie tylko odnosi się do decyzji czy postanowień, ale organ podatkowy powinien ją stosować przy każdej czynności prowadzonego postępowania podatkowego. W praktyce realizacja „pisemności i formy dokumentu elektronicznego” nie odnosi się jedynie do stosowania pisma odręcznego, komputerowego itp., ale do każdej formy utrwalania i wysyłki czynności dokonywanej przez pracownika organu podatkowego. Zasada ta może być zachowywana poprzez wykonywanie zdjęć fotograficznych, zapisu wideo, utrwalania dźwięku, sporządzania odręcznych szkiców, rysunków, skanów itp. Przepisy szczególne mogą wyłączyć obowiązek stosowania zasady pisemności. (...) W szczególności sporządza się protokół z przyjęcia wniesionego ustnie podania, przesłuchania strony, świadka i biegłego, oględzin i ekspertyz dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego, ustnego ogłoszenia postanowienia. Protokół sporządza się tak, aby z jego treści wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby. Powyższe unormowania wskazują, iż istnieje możliwość odstąpienia wprost od zasady pisemności, tj. wniesienia ustnie podania. Jednakże nawet w tym przypadku powinien być z tej czynności sporządzony protokół.¹²⁵

4.9. Zasada dwuinstancyjności postępowania

Kolejna ważna zasada łącząca postępowanie administracyjne (postępowanie egzekucyjne w administracji) i postępowanie podatkowe, to zasada dwuinstancyjności postępowania. Art. 15 k.p.a. i art. 127 o.p. stanowią, że postępowanie administracyjne, podatkowe jest dwuinstancyjne. Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 15) wyraża regułę, że wszystkie decyzje nieostateczne mogą być na wniosek osoby uprawnionej zaskarżone do organu administracji publicznej wyższego stopnia nad organem, który wydał zaskarżoną decyzję. Zasada ta odnosi się nie tylko do zwyczajnego toku postępowania administracyjnego, lecz także do decyzji wydanych w wyniku postępowań nadzwyczajnych, co stwierdził NSA w Warszawie w postanowieniu z 11.06.1981 r., SA 584/81, ONSA 1981/1, poz. 55: „Organ administracji II stopnia, stwierdzający nieważność decyzji organu I stopnia na podstawie art. 156 k.p.a. działa jako organ nadzoru, a nie jako organ

¹²⁵ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany <https://sip.lex.pl/#commentary/587760085/557525/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

odwoławczy, co skutkuje, że od takiej decyzji stwierdzającej nieważność przysługuje odwołanie w postępowaniu instancyjnym”. W świetle przepisów Kodeksu i orzecnictwa sądowego omawiana zasada wyraża dopuszczalność weryfikacji decyzji nieostatecznych w administracyjnym toku instancji w drodze zastosowania przez uprawnione podmioty zwyczajnych środków prawnych (odwołanie), inaczej – dopuszczalność powtórnego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia przez organ wyższego stopnia sprawy załatwionej w formie decyzji nieostatecznej. W orzecznictwie podkreśla się, że: „Do uznania, że zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 15 k.p.a.) została zrealizowana, nie wystarcza stwierdzenie, że w sprawie zapadły dwa rozstrzygnięcia dwóch organów różnych stopni. Konieczne jest też, by rozstrzygnięcia te zostały poprzedzone przeprowadzeniem przez każdy z organów, który wydał decyzje, postępowania umożliwiającego osiągnięcie celów, dla których postępowanie to jest prowadzone” (wyrok NSA z 12.11.1992 r., V SA 721/92, ONSA 1992/3–4, poz. 95). W wyroku NSA we Wrocławiu z 22.03.1996 r., SA/Wr 1996/95, ONSA 1997/1, poz. 35, wyrażono pogląd, że „istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów podniesionych w stosunku do orzeczenia organu I instancji (art. 138 w zw. z art. 144 k.p.a. i art. 18 ustawy z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 ze zm.)”.¹²⁶ Zasada dwuinstancyjności została podniesiona do rangi reguły konstytucyjnej. W myśl bowiem art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określać może odrębna ustawa. O.p. w art. 127 wskazuje, że dla postępowania podatkowego przewidziane są dwie instancje. Oznacza to, iż strona postępowania niezadowolona z rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu do organu podatkowego drugiej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, o rozpatrzenie swojej sprawy. Odwołanie należy do grupy tzw. zwyczajnych środków zaskarżenia. (...) NSA skonstatował, że „zasada dwuinstancyjności oznacza, iż każda sprawa winna być rozpatrzona dwukrotnie, a organ drugiej instancji nie może się tylko ograniczyć do kontroli organu pierwszej instancji”. W wyroku z 12.01.2005 r. (SA/Sz 2273/03, Biul. Skarb. 2005, nr 4, s. 30) WSA w Szczecinie podkreślił, iż zgodnie z zasadą dwuinstancyjności (art. 127 o.p.) organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę uprzednio zakończoną decyzją organu pierwszej instancji. Nie może więc ograniczyć się do

¹²⁶ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274973/559755/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

kontroli decyzji organu pierwszej instancji, ale obowiązany jest ponownie rozstrzygnąć sprawę. Istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. Dopuszczalne jest zatem wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdy postępowanie przeprowadzone w pierwszej instancji wymaga znacznego poszerzenia materiału dowodowego w sprawie.¹²⁷

4.10. Zasada trwałości decyzji

Wspólna zasada dla postępowania administracyjnego, egzekucyjnego w administracji i postępowania podatkowego to zasada trwałości decyzji. Art. 16 k.p.a. stanowi, że decyzje, od których nie służy odwołanie w administracyjnym toku instancji lub wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana takich decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania może nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w kodeksie lub ustawach szczególnych. Decyzje mogą być zaskarżane do sądu administracyjnego z powodu ich niezgodności z prawem, na zasadach i w trybie określonych w odrębnych ustawach. Decyzje ostateczne, których nie można zaskarżyć do sądu, są prawomocne. Art. 128 o.p. mówi, iż decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w o.p. oraz ustawach podatkowych. Zasada pozainstancyjnej weryfikacji decyzji ostatecznych (art. 16 § 1) oznacza prawną dopuszczalność oceny trafności decyzji ostatecznych. Decyzje ostateczne to w rozumieniu Kodeksu decyzje, od których nie służy odwołanie, a zatem te decyzje, które nie mogą być weryfikowane w administracyjnym toku instancji. Do decyzji ostatecznych należy zaliczyć decyzję organu pierwszej instancji, w stosunku do której upłynął termin złożenia odwołania i nie został przywrócony w przepisany trybie, decyzję wydaną przez organ odwoławczy (organ drugiej instancji) oraz decyzje ostateczne z mocy wyraźnego przepisu prawa materialnego. (...) Decyzji ostatecznej służy tzw. domniemanie legalności, które oznacza, że jest ona ważna i powinna być wykonywana dopóty, dopóki nie zostanie zmieniona, uchylona lub nie zostanie stwierdzona jej nieważność przez właściwy organ i z zachowaniem przepisanej trybu postępowania (np. wyrok NSA z 14.04.2017 r., I OSK 1545/15, LEX nr

¹²⁷ S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany <https://sip.lex.pl/#commentary/587760086/557526/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

2289679). Ostateczna decyzja administracyjna jest wiążąca *erga omnes*, a więc również w stosunku do sądów administracyjnych (wyrok NSA z 10.09.2014 r., I OSK 229/13, LEX nr 1551287). Decyzje ostateczne, w odróżnieniu od decyzji nieostatecznych, mogą być weryfikowane tylko w przypadkach wyraźnie przewidzianych w Kodeksie.¹²⁸ Natomiast w postępowaniu podatkowym, w myśl art. 128 o.p. decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w o.p. oraz w ustawach dodatkowych. Decyzja podatkowa jest ostateczna, jeżeli w pierwszej instancji strona nie złożyła od niej odwołania bądź decyzję tę wydał organ drugiej instancji w toku postępowania odwoławczego. Zasada ta ma służyć pewności obrotu prawnego, ponieważ chodzi o zapewnienie podmiotom stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych. W doktrynie prawa podkreśla się również, że wprowadzono pojęcie decyzji ostatecznej do ustawodawstwa w celu „zapewnienia niezbędnej stabilizacji porządku prawnego”. W orzeczeniu z 18.11.2009 r. (II FSK 920/08, LEX nr 550106) NSA podkreślił, że stabilizacja porządku prawnego jest wartością większą niż potrzeba eliminacji decyzji wadliwych. W innym wyroku, z 16.03.2011 r. (II FSK 708/10, LEX nr 898004), NSA zauważył, że „określona w art. 128 o.p. zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, służąca ochronie ogólnego porządku prawnego i chroniąca przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw w konsekwencji może prowadzić do nieważności decyzji dotyczących spraw już poprzednio rozstrzygniętych innymi decyzjami ostatecznymi”. Możliwość podważenia decyzji ostatecznej narusza ład systemu prawnego, gdyż stanowi odstępstwo od zasady dwuinstancyjności postępowania oraz stabilności decyzji ostatecznych (art. 127 i 128 o.p.). Z powyższego założenia ogólnego, odnoszącego się do rodzaju decyzji poddanej sądowej kontroli legalności, oraz z treści art. 128 o.p. wynika, że tylko wyraźnie określone przyczyny, stanowiące o najdalej idących wadliwościach decyzji lub poprzedzającego ją postępowania, mogą prowadzić do wzruszenia decyzji ostatecznej. Naturalną konsekwencją powyższego jest, iż postępowania nadzwyczajne nie mogą zastępować kontroli instancyjnej oraz ewentualnego badania legalności merytorycznej decyzji ostatecznej w drodze skargi do sądu administracyjnego (wyrok NSA z 15.01.2003 r., III SA 334/01, Biul. Skarb. 2003, nr 4, s. 28). Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może dotyczyć tylko ustalenia, czy decyzje, których wnioski o stwierdzenie

¹²⁸ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274974/559756/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

nieważności dotyczy, obarczone są wadami, których enumeratywny wykaz określają przepisy art. 247 § 1 o.p., czy wady te nie występują. Taki zakres omawianego postępowania wiąże się niewątpliwie z treścią art. 128 o.p., statuującego zasady trwałości ostatecznych decyzji w postępowaniu podatkowym. Decyzjami ostatecznymi są takie, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. Rażące naruszenie prawa zachodzi wówczas, gdy istnieje oczywista sprzeczność pomiędzy treścią przepisu a rozstrzygnięciem objętym decyzją (wyrok NSA z 16.12.2002 r., III SA 293/02, Biul. Skarb. 2003, nr 4, s. 30).¹²⁹

4.11. Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść strony

Ostatnią wspólną zasadą postępowania administracyjnego, szczególnie postępowania egzekucyjnego w administracji i postępowania podatkowego jest rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść strony. Jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ. Jednak przepisu tego nie stosuje się jeżeli wymaga tego ważny interes publiczny, w tym istotne interesy państwa, a w szczególności jego bezpieczeństwa, obronności lub porządku publicznego; w sprawach osobowych funkcjonariuszy oraz żołnierzy zawodowych. Zasada *in dubio pro tributario* wyrażona w art. 7a k.p.a., w rozdziale odnoszącym się do Zasad ogólnych postępowania administracyjnego, do postępowania podatkowego została wprowadzona stosunkowo niedawno. Nowelizacja o.p., która weszła w życie 1 stycznia 2016 r., zawarła zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika w art. 2a o.p., a więc poza rozdziałem regulującym ogólne zasady postępowania podatkowego.

W postępowaniu administracyjnym zasada rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść strony ma przedmiotowo wąski zakres zastosowania, ponieważ dotyczy wyłącznie spraw administracyjnych, których przedmiotem jest „nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia”. Z zakresu zastosowania tej zasady wyłączone są *a contrario* sprawy administracyjne dotyczące interesu prawnego lub obowiązku strony postępowania, których przedmiotem nie jest „nałożenie na stronę obowiązku” albo

¹²⁹ S. Presnarowicz Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760087/557527/etel-leonard-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

„ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia”. O przedmiotowym zakresie tej zasady nie przesądza potencjalny wynik postępowania administracyjnego, lecz charakter sprawy administracyjnej ocenianej w świetle prawa administracyjnego materialnego stanowiącego podstawę prawną lub prawny kontekst decyzji administracyjnej. Postępowanie administracyjne w sprawach nałożenia obowiązku bądź pozbawienia lub ograniczenia praw/uprawnień wszczyna się w tego typu sprawach z urzędu. Jeżeli zatem strona domaga się od organu administracji publicznej zniesienia ciążącego na niej obowiązku albo przyznania prawa/uprawnienia, które zostało określone w przepisach prawa materialnego, zasada rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść strony nie ma zastosowania.¹³⁰

Od 1.01.2016 r. wprowadzono art. 2a, z którego wynika zasada rozstrzygnięcia wątpliwości przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Ma ona na celu zwiększenie ochrony podatnika zwłaszcza w sytuacjach wprowadzania przepisów podatkowych, których jakość legislacyjna budzi wątpliwości. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z funkcjonowaniem wadliwych przepisów. Ustawodawca powinien przykładać należytą staranność przy tworzeniu wszystkich przepisów, a zwłaszcza tych, które dotyczą sfery praw i obowiązków, a do tych należy zaliczyć normy prawa podatkowego. Jeśli więc wprowadzono przepis wadliwy z uwagi np. na brak jego przejrzystości czy jego nielogiczność lub niespójność itd., to podatnik nie powinien z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji. Realizacji tego celu ma służyć zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. W literaturze podnosi się jednak wątpliwości co do jej skuteczności z uwagi m.in. na fakt, iż administracja podatkowa, ale również sądy administracyjne, mogą nie ujawnić swoich wątpliwości interpretacyjnych, co w konsekwencji będzie oznaczało, że art. 2a o.p. będzie martwy. Z drugiej strony wskazuje się jednak, że zasada ta raczej będzie funkcjonować, gdyż sądy nie będą mogły przemilczać argumentu z zasady *in dubio*, z uwagi na fakt, iż chcąc działać zgodnie z prawem, będą zobowiązane powiedzieć co najmniej to, dlaczego podatnik nie ma racji, odwołując się do wspomnianej zasady, a także iż otworzy to z kolei sądy na argumentację, która pozwoli na sprecyzowanie tej zasady, odkrycie jej głębszej treści i wskazanie jej znaczenia w procesach wykładni prawa podatkowego. Jak pokazuje praktyka wynikająca z orzeczeń sądów administracyjnych, przedmiotowa zasada została powołana do końca 2017 r. w ponad dziewięćset trzydziestu orzeczeniach. Świadczy to o istotnym znaczeniu tej zasady i tym, że dotyczy ona ważnej sfery prawa podatkowego.

¹³⁰ A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII <https://sip.lex.pl/#/commentary/587762305/559745/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

W literaturze wskazuje się, że zasada *in dubio pro tributario* powinna dawać podatnikowi gwarancję, iż stwierdzenie przez organ lub sąd, że podatek ze względu na zawłość i niejasność przepisu mógł dokonać określonej jego interpretacji, powinno skutkować przyjęciem zeznania podatkowego za rozpatrywany okres jako prawidłowego. Podnosi się również, że zasada ta ma polegać, w uproszczeniu, na: niekaraniu podatnika np. podwyższeniem podatku za możliwą i racjonalną interpretację podatnika, gdyż podatek nie może ponosić skutków złego prawa. Postuluje się również, aby z przedmiotowej zasady wywieść, że do czasu wydania prawomocnej decyzji/wyroku uznawać, że deklaracja złożona przez podatnika powinna być traktowana za prawidłową, a także aby podatek dopiero od wydania takiej decyzji/wyroku miał obowiązek stosowania wykładni organu/sądu. Wytyczne te wydają się kierunkowo słuszne. Nie należy jednak zupełnie pozbawiać organu podatkowego prawa realizacji należności przed ostateczną decyzją. Możliwość taka istnieje i powinna wciąż istnieć, np. w przypadku gdy został nadany decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności.¹³¹

4.12. Zasada współdziałania organów administracji publicznej

W k.p.a., w katalogu zamkniętym zasad ogólnych, zawarto jeszcze zasadę współdziałania organów administracji publicznej. W art. 7b k.p.a. ustawodawca zapisał, iż w toku postępowania organy administracji publicznej współdziałają ze sobą w zakresie niezbędnym do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli oraz sprawność postępowania, przy pomocy środków adekwatnych do charakteru, okoliczności i stopnia złożoności sprawy. Zasada powyższa wyraża nakaz współdziałania, co należy rozumieć jako obowiązek organu administracji publicznej. Zasada współdziałania stanowi konkretyzację i realizację konstytucyjnej zasady współdziałania władz publicznej (zob. W. Brzozowski, *Współdziałanie władz publicznych*, PiP 2010/2, s. 3). Obowiązek współdziałania aktualizuje się w toku postępowania, tj. od wszczęcia postępowania do jego zakończenia, na każdym etapie postępowania i we wszystkich jego rodzajach. (...) W toku współdziałania organy administracji publicznej są obowiązane uwzględniać „interes społeczny i słuszny interes obywateli oraz sprawność postępowania”, co należy rozumieć w ten sposób, że współdziałanie jako zasada

¹³¹ M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759790/557230/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

optymalizacyjna powinno w możliwie największym stopniu i rozmiarze realizować interes społeczny i słuszny interes obywateli (zob. komentarz do art. 7) oraz przyczyniać się do zwiększonej sprawności postępowania, przy czym określeniu „sprawność” należy nadać możliwie najszerze znaczenie. Chodzi zatem nie tylko o szybkość jako wartość operacyjną, lecz także o rzetelność i efektywność (zob. wyrok TK z 11.08.2016 r. K 39/16, OTK-A 2016/71). Komentowany przepis nie określa prawnych form współdziałania organów administracji publicznej w toku postępowania administracyjnego, lecz wskazuje cechy środków, za pomocą których realizowane są cele współdziałania. Są to środki „adekwatne do charakteru, okoliczności i stopnia złożoności sprawy.” O tym, czy zastosowane środki współdziałania są odpowiednie, przesądzają właściwości sprawy administracyjnej, a mianowicie jej charakter, okoliczności i złożoność. Charakter sprawy to jej kwalifikacja prawna na tle stosowanych przepisów prawa materialnego, uwzględniająca jej prawną strukturę analityczną (interes prawny lub obowiązek), przedmiotową (np. sprawa z zakresu prawa budowlanego) i podmiotową (np. wielość stron o spornych interesach). Złożoność sprawy to stopień skomplikowania jej stanu prawnego i faktycznego. Okoliczności sprawy to inne poza wymienionymi fakty, zdarzenia i czynności (działania lub zaniechania), które mają istotne znaczenie dla prawidłowego biegu sprawy.¹³² Realizacja tej zasady w postępowaniu egzekucyjnym w administracji wyraża się między innymi poprzez zastosowanie art. 36 u.p.e.a., to jest obowiązku udzielania informacji i wyjaśnień między innymi przez organy administracji publicznej oraz jednostki organizacyjne im podległe lub podporządkowane.

4.13. Zasada praworządności

Ponad powyższe u.p.e.a. przewiduje w art. 7 zasady obowiązujące tylko w postępowaniu egzekucyjnym.

Art. 7 § 1 u.p.e.a. zawiera zasadę praworządności. Organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne przewidziane w ustawie. Zasada praworządności postępowania egzekucyjnego zbliżona jest do zasady legalizmu postępowania administracyjnego i podatkowego. Zgodnie z art. 7 § 1 u.p.e.a. "organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne przewidziane w ustawie", co oznacza, że organ egzekucyjny może stosować wyłącznie te środki, które zostały przewidziane w u.p.e.a. Zostały one wymienione w art. 1a pkt 12 u.p.e.a., przy czym

¹³² A. Wróbel, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII <https://sip.lex.pl/#/commentary/587762306/559746/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 24.07.2018;

ustawodawca sformułował oddzielny katalog środków służących egzekucji należności pieniężnych (art. 13) i oddzielny dla obowiązków o charakterze niepieniężnym (art. 5). Zasada ta wyznacza granice, w których organ egzekucyjny może dokonać wyboru środków egzekucyjnych, ograniczając go wyłącznie do środków wyliczonych i uregulowanych w ustawie i właściwych dla wykonywanego przymusowo obowiązku. Środki te muszą być stosowane wyłącznie do osiągnięcia wskazanych w ustawie celów. Należy się zatem zgodzić z twierdzeniem, że "za wartość szczególnie chronioną w postępowaniu egzekucyjnym ustawodawca uznał posługiwanie się jedynie środkami, których oddziaływanie uznano za zgodne z zasadą zawartą w art. 30 Konstytucji RP, a mianowicie zasadą poszanowania godności człowieka". Nie ulega przy tym wątpliwości, że środki nieprzewidziane w ustawie mogłyby okazać się skuteczne, niemniej jednak ich oddziaływanie mogłoby naruszać założenia tej konstytucyjnej zasady. Naruszenie zasady stosowania środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie, a więc zastosowanie niedopuszczalnego środka egzekucyjnego, otwiera zobowiązanemu możliwość skutecznego wniesienia zarzutu na podstawie przepisu art. 33 pkt 6 u.p.e.a., a w konsekwencji jest podstawą umorzenia postępowania egzekucyjnego zgodnie z treścią art. 59 § 1 pkt 7 u.p.e.a.¹³³

4.14. Zasada celowości i najmniejszej uciążliwości stosowanego środka egzekucyjnego

Art. 7 § 2 u.p.e.a. zawiera zasadę celowości i najmniejszej uciążliwości stosowanego środka egzekucyjnego. Organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków – środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Zasada ta jest również określana mianem zasady racjonalnego działania, czy stosowania najłagodniejszych środków egzekucyjnych. (...) Zasada ta rządzi wyborem konkretnego środka egzekucyjnego. W przypadku gdy istnieje możliwość wyboru spośród kilku środków egzekucyjnych prowadzących bezpośrednio do wykonania obowiązku, należy zastosować te, które są najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Wiąże się ona ściśle z zasadą celowości. Wskazuje się wręcz, że wybór środka egzekucyjnego determinuje cel, któremu środek ma służyć. Skoro bowiem celem egzekucji administracyjnej nie jest represja, a stosowanie środków egzekucyjnych nie zmierza do wyrządzenia zobowiązanemu dolegliwości

¹³³ J. Wyporska-Frankiewicz, Zasady ogólne postępowania egzekucyjnego, w: Doradca podatkowy w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369239616/170989/zasada-stosowania-srodkow-egzekucyjnych-przewidzianych-w-ustawie>, 09.08.2018;

większej, niż jest to konieczne do wykonania ciężącego na nim obowiązku - to zastosowany środek egzekucyjny powinien oczywiście prowadzić do wykonania obowiązku, ale równocześnie powinien być najmniej uciążliwy dla zobowiązanego. Należy jednak zaznaczyć, że zastosowanie środka najmniej uciążliwego dla zobowiązanego będzie mogło mieć miejsce jedynie wówczas, gdy w ogóle istnieje wybór w tym zakresie. Co więcej przy wyborze odpowiedniego środka egzekucyjnego organ powinien się kierować nie tylko jego jak najmniejszą dolegliwością, lecz także efektywnością. Ocena stopnia dolegliwości poszczególnych środków egzekucyjnych należy do organu egzekucyjnego - to on jest bowiem "gospodarzem" postępowania egzekucyjnego. Niemniej jednak zawsze powinna być ona dokonywana z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy. Nie można przy tym zapominać o tym, że wpływ na wybór środka egzekucyjnego ma również wierzyciel, choć o tym, jaki konkretnie środek egzekucyjny zostanie wybrany, ostatecznie rozstrzyga organ egzekucyjny. Zgodnie z treścią art. 28 u.p.e.a. we wniosku o wszczęcie egzekucji wierzyciel może wskazać środek egzekucyjny. (...)

W literaturze przedmiotu wskazano, że "art. 1a pkt 12 lit. a [...] w zasadzie wymienia środki egzekucyjne należności pieniężnych na podstawie kryterium stopnia ich dolegliwości dla zobowiązanego, od środka najłagodniejszego do najbardziej uciążliwego" - przy czym sam autor tego twierdzenia zdaje się mieć wątpliwości w tym względzie, zaznaczył bowiem, że "można mieć [...] wątpliwości, czy egzekucja z rachunków bankowych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nie jest bardziej dolegliwa niż np. egzekucja z innych wierzytelności i praw majątkowych". Wątpliwości te wydają się w pełni uzasadnione, ponieważ stopień dolegliwości musi być oceniany indywidualnie w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego i konkretnego zobowiązanego. (...) Środki egzekucyjne mogą jednak zostać zastosowane równocześnie, jeśli tylko cel egzekucji tego wymaga. Przy czym dokonując wyboru między kilkoma środkami egzekucyjnymi, organ powinien uwzględnić rodzaj środków, jakie ma do dyspozycji, oraz okoliczności faktyczne danej sprawy. Naruszenie tej zasady stanowi podstawę wniesienia zarzutu w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego zgodnie z treścią art. 33 pkt 8 u.p.e.a.¹³⁴

¹³⁴ Tamże;

4.15. Zasada niezbędności postępowania egzekucyjnego

Art. 7 § 3 u.p.e.a. zawiera zasadę niezbędności postępowania egzekucyjnego. Stosowanie środka egzekucyjnego jest niedopuszczalne, gdy egzekwowany obowiązek o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym został wykonany albo stał się bezprzedmiotowy. Zasada ta ściśle wiąże się z celem administracyjnego postępowania egzekucyjnego, a co za tym idzie z zasadą celowości. Istotę zasady niezbędności postępowania egzekucyjnego można sprowadzić do stwierdzenia, że egzekucja administracyjna może być prowadzona jedynie wówczas, gdy jest to niezbędne do zrealizowania celu egzekucji, jakim jest wykonanie obowiązku. (...) Egzekucja jest zatem niedopuszczalna, gdy obowiązek został już wykonany bądź stał się bezprzedmiotowy. Wykonanie obowiązku to nic innego, jak wprowadzenie w rzeczywistości społecznej takiego stanu, który będzie zgodny z treścią aktu administracyjnego bądź innego aktu poddanego egzekucji administracyjnej. Zasada ta oznacza, że egzekucja nie powinna być w ogóle wszczęta, w przypadku gdy wykonanie obowiązku nastąpiło przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. Z kolei w razie wykonania obowiązku w toku postępowania, organ egzekucyjny powinien umorzyć postępowanie. Natomiast bezprzedmiotowość obowiązku oznacza taką sytuację, w której wykonanie obowiązku stało się niemożliwe - przykładowo obowiązek przestał być aktualny bądź rzecz, która miała zostać odebrana w trybie egzekucji, uległa zniszczeniu. Należy podkreślić, że wykonanie obowiązku oraz jego bezprzedmiotowość to przyczyny niedopuszczalności stosowania środków egzekucyjnych, a co za tym idzie wystąpienie ich w praktyce stanowi przesłankę negatywną wszczęcia postępowania egzekucyjnego. W przypadku gdy okoliczności te zostaną stwierdzone w toku postępowania egzekucyjnego, organ egzekucyjny zobligowany jest je umorzyć. Podkreślenia wymaga również to, że wyrazem zasady niezbędności postępowania egzekucyjnego są instytucje: odstąpienia od czynności egzekucyjnych (o którym mowa w art. 1a pkt 2 i art. 45 § 1 u.p.e.a.), wstrzymania czynności egzekucyjnych (art. 35 u.p.e.a.), zawieszenia i umorzenia postępowania egzekucyjnego. W myśl art. 45 § 1 u.p.e.a. organ egzekucyjny i egzekutor są zobowiązani odstąpić od czynności egzekucyjnych, w przypadku gdy zobowiązany okazał dowody stwierdzające wykonanie, umorzenie, wygaśnięcie lub nieistnienie obowiązku, odroczenie terminu wykonania obowiązku, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnych albo gdy zachodzi błąd co do osoby zobowiązanego. Przy czym ustawodawca nałożył na organ egzekucyjny obowiązek zawiadomienia wierzyciela o odstąpieniu od czynności egzekucyjnych. Równocześnie - zgodnie z treścią art. 45 § 2 u.p.e.a. - "organ egzekucyjny i egzekutor są obowiązani odstąpić od egzekucji ze składnika

majątkowego zobowiązanego, jeżeli okazał on dowody stwierdzające częściowe wykonanie obowiązku lub umorzenie należności pieniężnej, a wartość zajętego składnika majątkowego znacznie przekracza kwotę ostatecznie dochodzonej należności i zobowiązany posiada inne składniki majątkowe, z których egzekucja może być prowadzona". Po odstąpieniu od czynności egzekucyjnych organ egzekucyjny jest obowiązany rozważyć możliwość zawieszenia postępowania bądź jego umorzenia.¹³⁵

Zasady ogólne postępowania egzekucyjnego, podobnie jak te, które rządzą postępowaniem administracyjnym i podatkowym, to swego rodzaju reguły przewodnie, wytyczne dla wszystkich innych przepisów ustawy egzekucyjnej, które muszą być respektowane w toku całego postępowania. Źródłem tychże zasad są przepisy obowiązującego prawa, przy czym są to normy szczególnego rodzaju, wyjęte niejako przed nawias, wspólne dla całego postępowania egzekucyjnego.

5. Prawno-porównawcza analiza postępowań egzekucyjnych w Republice Czeskiej i Rzeczypospolitej Polskiej

5.1. Wprowadzenie

W kraju z najdłuższą tradycją prawa administracyjnego, we Francji, wszystkie sprawy związane ze ściąganiem podatków lokalnych są wykonywane przez Trésor Public, odpowiednik Głównego Urzędu Skarbowego. Wysokość podatku lokalnego każdego roku ustala urząd gminy. Jednak to nie gmina, merostwo, zajmuje się ściąganiem swoich należności. To zadanie organu centralnego Trésor Public. Jest to rozwiązanie podobne do funkcjonującego w Polsce. Francuski organ egzekucyjny działa na podstawie Article L252 i następnich opublikowanych w Livre des procédures fiscales (Księdze procedur podatkowych)¹³⁶. Article L253 z Księgi procedur podatkowych określa metody konkretne i praktyczne w procedurze ściągania podatków: korespondencję, działania komornika czy środki egzekucyjne. Jednak pomimo, iż to Republika Francuska kojarzona jest z najstarszymi i najlepszymi rozwiązaniami prawa administracyjnego, autorka niniejszej rozprawy nie przeprowadziła analizy prawno-porównawczej egzekucji podatków w prawie francuskim z prawem polskim. Byłoby to dalece

¹³⁵ Tamże;

¹³⁶ Titre IV: Le recouvrement de l'impôt, Livre des procédures de recouvrement;

niewłaściwe biorąc pod uwagę tradycje prawa administracyjnego we Francji, którymi to tradycjami nie może poszczycić się Polska. Uwarunkowania historyczne, kultura prawna, warunki geopolityczne, uwarunkowania socjologiczne, odnoszenie się obywateli poszczególnych krajów do nakładanych zobowiązań podatkowych, to wszystko różni Francję i Polskę. Dlatego dokonując analizy prawno-porównawczej przepisów egzekucyjnych funkcjonujących w innych państwach, w niniejszej rozprawie odniosłam się nie do prawa francuskiego, a prawa czeskiego.

Polskę i Czechy więcej łączy niż dzieli. Jesteśmy narodami najbardziej zbliżonymi pod względem językowym, jednoczy nas „wspólny” Św. Wojciech, poza incydentalnymi wydarzeniami w dalekiej historii interesy obu narodów przez stulecia nigdy ze sobą nie kolidowały. Wspólna czy bardzo podobna historia, zwłaszcza ostatnich stuleci pokazuje jak wiele nas łączy. Naród czeski wraz ze Słowakami, tak jak Polska, w 1918 r. odzyskał niepodległość. Gdy na mapy Europy wróciła Rzeczpospolita Polska, w tym samym czasie powstała Czechosłowacja. Gdy po II wojnie światowej nastał w Europie nowy ład, Polska tak jak Czechy znalazła się o obszarze wpływów sowieckich. Gdy w roku 1989 w Polsce odbył się Okrągły stół, Czesi mieli swoją Aksamitną rewolucję. Po przemianach ustrojowych, które nastąpiły po roku 1989, obydwa państwa, ich obywatele znaleźli się w nowej rzeczywistości.¹³⁷ Wszystkie te argumenty zaważyły na wyborze Republiki Czeskiej do prawno-porównawczej analizy postępowania egzekucyjnego podatków w Czechach z postępowaniem egzekucyjnym polskim.

5.2. Analiza prawno-porównawcza

Przymusowe dochodzenie podatków lokalnych w Republice Czeskiej reguluje d.r. (ordynacja podatkowa), ostatnio nowelizowana 1 stycznia 2016 r. Pierwsza zasadnicza różnica między prawem egzekucyjnym czeskim a polskim, to zdecydowana niezmiennosc prawa czeskiego. Polska u.p.e.a. tylko w roku 2018 nowelizowana była dziesięciokrotnie. Od 1 stycznia 2016 r., kiedy to czeska Ordynacja podatkowa była ostatni raz nowelizowana, do dnia 1 października 2019 r. u.p.e.a. znowelizowano 29-krotnie!

Kolejną różnicą widoczną w pierwszej kolejności jest obszerność regulacji prawnych w Polsce. Polska u.p.e.a. zawiera 174 artykuły, podczas gdy egzekucja podatków w prawie czeskim mieści się w 57 jednostek redakcyjnych. Nadto procedury postępowania

¹³⁷ Por. wystąpienie doc. JUDr Petra Pitharta na Uniwersytecie Śląskim w Katowicach, Gazeta Uniwersytecka UŚ Nr 8 (138) 2006 r., <http://gazeta.us.edu.pl/node/230261>, 01.10.2019;

egzekucyjnego w Polsce są dużo bardziej rozbudowane niż w Czechach, wymagają zdecydowanie więcej pism we właściwy sposób doręczanych. I ostatnią rzeczą różniącą egzekucję polską od czeskiej jest zdecydowanie bardziej władczy charakter czeskiego organu egzekucyjnego. Dłużnik w prawie czeskim, w porównaniu z dłużnikiem w prawie polskim, ma bardzo niewiele możliwości środków zaskarżenia czynności egzekucyjnych i pism wydawanych w toku postępowania egzekucyjnego. Podczas gdy w polskim prawie na każde niemalże postanowienie dłużnik może się zażalić, od każdej decyzji odwołać, na każdą czynność wnieść skargę, dłużnik w czeskim prawie egzekucyjnym takich praw nie ma. Poniekąd konsekwencją takiego stanu rzeczy jest duża swoboda w doborze organu egzekucyjnego przez wierzyciela. Organ podatkowy, którym w zakresie podatków lokalnych jest starosta, ma prawo wyboru organu egzekucyjnego, przy czym prawo czeskie daje możliwość prowadzenie egzekucji, a więc nadaje kompetencje organu egzekucyjnego również samemu wierzycielowi.

Podatkami płaconymi do lokalnych budżetów w Czechach są: podatek gruntowy oraz podatek od budynków i pomieszczeń mieszkalnych. Podstawą wymiaru podatku gruntowego jest iloczyn powierzchni gruntu i stawki za 1m² (wg obwieszczenia Ministerstwa Rolnictwa). Stawka podatku dla gruntów rolnych, winnic, sadów i łąk, wynosi 0,75% od podstawy, a dla porostów stałych, lasów i stawów rybnych 0,25% od podstawy. Podstawą podatku od budynków i pomieszczeń mieszkalnych jest iloczyn powierzchni mieszkaniowej (w m²), stawki podatkowej za m² (od 2 do 10 CZK, w zależności od przeznaczenia budynku lub pomieszczenia) oraz współczynnika dla danej gminy, uzależnionego od liczby ludności (od 1 do 5).¹³⁸

Identyfikacja jak w Polsce podatki lokalne są dochodem jednostki samorządu terytorialnego, którą w Czechach jest obec (odpowiednik polskiej gminy), której organem wykonawczym jest starosta. Przymusowe dochodzenie czeskich podatków lokalnych regulują przepisy § 175 i następne d.r. Organ podatkowy może egzekwować zaległości w drodze egzekucji podatkowej lub zlecić odzyskanie zaległości za pośrednictwem komornika, albo zgłosić je w postępowaniu upadłościowym lub zarejestrować na aukcji publicznej. Starosta wybiera metodę odzyskania zaległego podatku, tak aby kwota kosztów odzyskania do zapłaty przez podatnika była proporcjonalna w stosunku do kwoty zaległości podatkowej. D.r. przewiduje, że odpowiedzialność za egzekwowanie zaległości spoczywa na organie podatkowym co oznacza, że co do zasady, starosta jest jednocześnie organem podatkowym i

¹³⁸ <https://czechrepublic.trade.gov.pl/pl/abc-biznesu-przewodnik/podatki/5653.podatki-od-nieruchomosci.html>, 01.10.2019 r.;

organem egzekucyjnym. Jak wskazano wyżej, przepisy przewidują też możliwość zlecenia odzyskania należności komornikowi. Jednak decyzja kto ostatecznie będzie w sposób przymusowy egzekwował dług czeskiego podatnika z tytułu zaległych podatków lokalnych, należy do starosty.

Egzekucja podatków prowadzona jest na podstawie tytułu egzekucyjnego. Tytułem egzekucyjnym, zgodnie z § 176 d.r., może być: zestawienie zaległości sporządzone z ewidencji podatkowej lub wykonalna decyzja ustanawiająca świadczenie pieniężne lub wykonalny nakaz zabezpieczenia. Ustawa reguluje jakie elementy konieczne musi zawierać zestawienie zaległości stanowiące tytuł egzekucyjny. Warunkiem *sine qua non* zestawienia zaległości są: dane organu podatkowego, który wystawił zestawienie zaległości; numer referencyjny; dane podatnika, który nie wpłacił zaległości podatkowej; szczegóły poszczególnych zaległości; podpis urzędnika zawierający imię i nazwisko oraz stanowisko oraz pieczęć urzędową (wymóg ten można zastąpić uznanym podpisem elektronicznym urzędnika); klauzulę wykonalności; datę sporządzenia zestawienia zaległości.

D.r. zastrzega, że uprawnienia organu podatkowego jako organu egzekucyjnego reguluje wyłącznie d.r. Tylko w przypadku, gdy organ podatkowy występuje tylko jako wierzyciel a nie organ egzekucyjny, stosuje się przepisy Kodeksu postępowania cywilnego, o.s.r.

W kwestiach nieuregulowanych w d.r. ustawa również odsyła do o.s.r.

Egzekucję podatkową wszczyna wydanie nakazu egzekucyjnego. Nakaz wykonania jest doręczany dłużnikowi i nie podlega środkom zaskarżenia.

Egzekucja podatków może być przeprowadzona tylko w sposób wskazany w d.r. Organ egzekucyjny, w drodze postępowania egzekucyjnego ma prawo dokonać: zajęcia wynagrodzenia za pracę; zajęcia rachunku bankowego; zarządzając kolejne roszczenie pieniężne; zająć inne prawa majątkowe; sprzedaży majątku ruchomego lub sprzedaży nieruchomości. Środki egzekucyjne stosowane w postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym przez starostę są identyczne do tych stosowanych przez naczelnika urzędu skarbowego w Polsce. Zwłaszcza zajęcie wynagrodzenia za pracę, zajęcie rachunku bankowego, zajęcie praw majątkowych, zajęcie ruchomości czy nieruchomości.

Najczęściej stosowanym środkiem egzekucyjnym jest egzekucja zaległości podatkowych z rachunku bankowego dłużnika. Egzekucji podatkowej podlega zajęcie środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku bankowym. Egzekucja dokonuje się poprzez obciążenie środków dłużnika na jego rachunku, prowadzonym w dowolnej walucie, do kwoty określonej w poleceniu wykonania i przekazaniu ich organowi egzekucyjnemu. Nakaz

egzekucyjny doręcza się bankowi przed dłużnikiem. Zdaniem autora niniejszej rozprawy, jest to rozwiązanie warte przeniesienia do systemu polskiego. Zgodnie z u.p.e.a., zawiadomienie dłużnika w egzekucji polskiej o zajęciu rachunku bankowego jest wysyłane równocześnie do niego jak i dłużnika zajętej wierzytelności, czyli banku. W sytuacji gdy dłużnik otrzyma zajęcie przed bankiem, niejednokrotnie dochodzi do opróżnienia przez dłużnika rachunku bankowego, a tym samym nieskutecznej egzekucji. Gdyby przyjąć rozwiązanie czeskie, takich sytuacji można by uniknąć.

Dłużnik zajętej wierzytelności, bank nie wypłaca środków z rachunku dłużnika, nie odlicza ich ani nie zbywa w inny sposób od momentu wykonania zlecenia egzekucyjnego do wykonania egzekucji podatkowej. Zajęciu podlega kwota określona w tytule egzekucyjnym. Dotyczy to również środków, które wpłyną na to konto w ciągu 6 miesięcy od daty powiadomienia o legalności polecenia wykonania. Jeżeli w egzekucji podatkowej zajęto kilka rachunków bankowych, organ egzekucyjny określa w zleceniu wykonania kolejność obciążenia przez bank rachunków.

§ 180 d.r. rozstrzyga, że jeżeli środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego jest niewystarczający, dłużnik jest zobowiązany do złożenia zestawienia swoich aktywów. Regulację tę można by odnieść do polskiego wyjawienia majątku. Termin złożenia deklaracji majątkowej, w czeskim postępowaniu egzekucyjnym, nie może być krótszy niż 15 dni od daty doręczenia zawiadomienia. W pouczeniu zawiadomienia starosta informuje dłużnika o obowiązkach związanych z dostarczeniem zawiadomienia i możliwych konsekwencjach braku złożenia oświadczenia lub dostarczenia fałszywych lub rażąco fałszywych informacji. W przypadku niewypełnienia tego obowiązku organ egzekucyjny nie jest zobowiązany do zachowania poufności do celów postępowania karnego.

W deklaracji majątkowej dłużnik jest zobowiązany do podania pełnych i zgodnych z prawdą informacji o swoim majątku, w tym majątku należącym do wspólnego majątku małżonków. Co ciekawe i niekoniecznie regulowane w prawie polskim, według prawa czeskiego podpis dłużnika na zestawieniu aktywów musi zostać oficjalnie zweryfikowany. Dłużnik może swoje oświadczenie złożyć również ustnie do protokołu.

W deklaracji majątkowej (w zestawieniu aktywów) dłużnik wskazuje: płatnika swojego wynagrodzenia (pracodawcy) lub innego dochodu kwalifikującego się do zajęcia egzekucyjnego oraz kwoty takich roszczeń; jeżeli ma środki na swoich rachunkach bankowych, dłużnik ma obowiązek wskazać numery rachunków i kwotę środków na nich zgromadzonych; osoby, wobec których ma inne roszczenia pieniężne, powód, kwotę i termin roszczenia; osoby, wobec których ma inne prawa majątkowe lub uprawnienia do innych wartości majątkowych,

ich przyczynę i wartość lub datę, w której należy ją spełnić; majątek ruchomy, którego jest właścicielem; książeczki oszczędnościowe, certyfikaty depozytowe i inne formy depozytów, papierów wartościowych, w tym dokumentów zdematerializowanych i unieruchomionych, których przedstawienie jest niezbędne do wykonania tytułu rzeczowego, kosztowności, pieniądze i inne środki płatnicze; nieruchomości, którą posiada, w stosownych przypadkach, w której posiada współwłasność, oraz jej wartość; przedsiębiorstwo handlowe, które jest jego własnością, i jego lokalizację; inne aktywa. Deklaracja majątkowa zawiera również wyraźne oświadczenie, że dłużnik dostarczył pełne i zgodne z prawdą informacje na temat swojej własności, w tym własności należącej do wspólnej własności małżonków. Jeżeli dłużnik złożył deklarację majątkową w organie podatkowym w ciągu ostatnich 6 miesięcy, starosta poprosi dłużnika jedynie o przekazanie informacji o zmianach i uzupełnieniach do deklaracji majątkowej. Tę samą procedurę stosuje się, jeżeli dłużnik złożył oświadczenie o stanie majątkowym wraz z wykazem aktywów sporządzonym przez sąd w ciągu ostatnich 6 miesięcy. Okolicznością, w której dłużnik nie jest zobowiązany do złożenia deklaracji majątkowej jest sytuacja, kiedy toczy się przeciwko niemu postępowanie upadłościowe lub zaległości wygasły.

Drugim popularnym środkiem egzekucyjnym jest egzekucja z wynagrodzenia za pracę. Zajęciu i potrąceniu podlega wynagrodzenie oraz inne dochody, do wysokości określonej w poleceniu wykonania. To płatnik wynagrodzenia (pracodawca) dłużnika jest obowiązany dokonać potrąceń z wynagrodzenia dłużnika na czas trwania egzekucji podatkowej i w czasie tym nie wypłacać potrąconych kwot dłużnikowi. Na wniosek dłużnika organ egzekucyjny może z poważnych powodów zmniejszyć kwotę, którą należy odliczyć od pensji dłużnika. Jeżeli przyczyny uznania wniosku przestaną istnieć, organ egzekucyjny cofa decyzję o zmniejszeniu odliczenia. Od tej decyzji i decyzji w sprawie uznania wniosku o zmniejszenie potrącenia wynagrodzenia, nie przysługują środki odwoławcze.

Jeżeli wynagrodzenie dłużnika u danego płatnika (pracodawcy) nie przekracza określonej części kwoty podstawowej skierowanej do egzekucji, płatnik wynagrodzenia jest zobowiązany niezwłocznie powiadomić o tym fakcie organ egzekucyjny. Następnie starosta ponownie decyduje, jakiej części kwoty podstawowej nie powinien potrącać każdy płatnik.

Egzekucja podatkowa ma również zastosowanie do każdego przyszłego płatnika wynagrodzenia (przyszłego pracodawcy), który staje się płatnikiem wynagrodzenia dopiero po zleceniu egzekucji podatkowej. Dłużnik jest obowiązany powiadomić organ egzekucyjny o wystąpieniu uprawnienia do zajęcia wynagrodzenia u innego (kolejnego) płatnika, a także o wypowiedzeniu uprawnienia do zajęcia wynagrodzenia u dotychczasowego płatnika. Zgodnie z prawem dłużnik powinien tego dokonać w ciągu 8 dni od daty zaistnienia tych faktów.

Również na pracodawcy ciąży obowiązek zawiadomienia organu egzekucyjnego o wygaśnięciu obowiązku pracy przez dłużnika. O fakcie tym płatnik wynagrodzenia jest zobowiązany powiadomić organ egzekucyjny w ciągu 8 dni. Za niedopełnienie tych obowiązków starosta może nałożyć na dłużnika lub płatnika karę dyscyplinarną w wysokości do 50.000 CZK.

Organ egzekucyjny dostarcza nakaz egzekucyjny nowemu płatnikowi, który na tej podstawie będzie zobowiązany do kontynuowania potrąceń z wynagrodzenia dłużnika. Jednocześnie, w tym nakazie egzekucyjnym, starosta określa kwotę zaległości, dla których potrącenia będą kontynuowane. Od decyzji o kontynuowaniu odliczeń od wynagrodzenia nie przysługuje odwołanie.¹³⁹

Organ egzekucyjny może odroczyć, częściowo lub w całości, egzekucję podatkową na wniosek dłużnika lub z urzędu. Szczególnie badane są fakty decydujące o wstrzymaniu egzekucji podatkowej, wykluczenie przedmiotu egzekucji z listy rzeczy lub warunki odroczenia płatności zaległości. O ile organ egzekucyjny nie postanowi inaczej w decyzji o odroczeniu wykonania podatku, skutki prawne już wykonanych czynności egzekucyjnych pozostają w mocy. Jeżeli przyczyny, które doprowadziły do zawieszenia egzekucji podatkowej, przestaną istnieć, starosta postanawia kontynuować egzekucję podatkową.

Organ egzekucyjny na wniosek lub z urzędu zawiesza egzekucję podatkową jeżeli zajdą enumeratywnie wymienione w § 181 ust. 2 d.r. przesłanki. Należą do nich między innymi: wygaśnięcie zaległości, dla której nakaz egzekucyjny został wydany; w toku egzekucji doszło do zajęcia prawa lub majątku niepodlegającego egzekucji; wygasło prawo do odzyskania zaległości; oczekiwane wpływy nie będą wystarczające na pokrycie kosztów egzekucji; dalsze wykonywanie egzekucji podatkowej wiązałoby się z nieproporcjonalnymi trudnościami; orzeczono więcej niż jedną egzekucję podatkową i dłużnik nie posiada wystarczającego majątku na pokrycie wszystkich zaległości; lub istnieje inny powód, dla którego egzekucja podatku nie może być kontynuowana. Niektóre z tych warunków są podobne do przesłanek umorzenia postępowania egzekucyjnego w Polsce. Polski organ egzekucyjny nie zawieszałby a umorzył egzekucję administracyjną zwłaszcza z uwagi na nieściągalność dłużnika. Czeski organ egzekucyjny w takiej sytuacji zawiesza egzekucję podatkową.

W postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym na podstawie d.r., identycznie jak w polskim postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym na podstawie u.p.e.a., to dłużnik jest zobowiązany do zapłaty kosztów egzekucji. Koszty czeskiej egzekucji obejmują zwrot kosztów

¹³⁹ Więcej na temat egzekucji podatków w prawie czeskim L. Hrstková, Daňový řád, Wolters Kluwer 2015;

zastosowania środków egzekucyjnych, zwrot kosztów realizacji sprzedaży oraz zwrot wydatków gotówkowych poniesionych w związku z realizacją egzekucji podatkowej. Wysokość wydatków gotówkowych ustala organ egzekucyjny na podstawie odrębnej decyzji. Dłużnik jest zobowiązany do zapłaty ustalonej kwoty wydatków gotówkowych w terminie 15 dni od daty doręczenia decyzji. Zwrot wydatków gotówkowych związanych z realizacją sprzedaży ponosi dłużnik, nawet jeśli przedmiot egzekucji podatkowej nie został sprzedany na aukcji lub spieniężony. Koszty egzekucji są rejestrowane na osobistym rachunku podatkowym dłużnika i są odzyskiwane w tym samym czasie, co zaległości. Koszty egzekucji podatkowej wynoszą 2% kwoty, w odniesieniu do której wydano nakaz egzekucji podatkowej, ale co najmniej 500 CZK, ale nie więcej niż 500.000 CZK. Obowiązek ich zapłaty ciąży na dłużniku od momentu wydania nakazu egzekucyjnego lub odrębnej decyzji, na podstawie której organ podatkowy określił kwotę kosztów egzekucyjnych. W przypadku kosztów egzekucji powstałych w związku ze sprzedażą majątku dłużnika, obowiązek ich zapłaty powstaje w momencie rozpoczęcia aukcji lub sprzedaży majątku poza aukcją. Koszty te oblicza się na podstawie odzyskanej kwoty, zaokrąglając w dół do najbliższych setek.

Jeżeli egzekucja podatkowa dotyczy majątku należącego do wspólnego majątku małżonków lub majątku małżonka dłużnika, małżonek dłużnika ma taki sam status jak dłużnik. Dla porównania, w polskim prawie podatkowym małżonek dłużnika odpowiada majątkiem wspólnym za zaległości podatkowe małżonka tylko wtedy, gdy w małżeństwie panuje wspólność ustawowa małżeńska.

Ciekawym zapisem d.r. jest § 185 ust. 2 regulujący wprost, że jeżeli środki uzyskane w wyniku egzekucji podatkowej przekroczą kwotę zaległych kwot do odzyskania, dłużnik otrzyma zwrotną nadpłatę, którą organ egzekucyjny zwróci nawet bez żądania w ciągu 15 dni. Polskie prawo takich regulacji nie zawiera.

W przypadku zmiany miejscowej jurysdykcji podczas egzekucji podatkowej, nowy organ egzekucyjny powiadamia dłużnika o zmianie właściwości. Jednocześnie powiadamia go o nowym numerze rachunku bankowego służącego do spłaty wierzytelności. Zapis ten nie obejmuje egzekucji podatków, w której następuje sprzedaż majątku ruchomego lub sprzedaży nieruchomości. Wówczas dalszą egzekucję podatkową prowadzi organ egzekucyjny, który ją nakazał.

D.r. nakłada na dłużnika obowiązek zgłaszania każdej zmiany danych organowi egzekucyjnemu. W Polsce obowiązuje identyczna regulacja. Jednak czeskie prawo rozstrzyga

dalej, że obowiązek ten nie dotyczy danych, które starosta może uzyskać z rejestru publicznego poprzez zdalny i ciągły dostęp. Nie dotyczy to jednak deklaracji majątkowych.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Szerzej na temat podatków w prawie czeskim J. Kobík, A. Kohoutková, Daňový řád s komentářem, ANAG 2013;

Przedegzekucyjne postępowanie wierzycieli

Egzekucję administracyjną, stosowanie przez administrację państwową środków przymusu (środków egzekucyjnych), stosuje się w celu wykonania obowiązków wynikających z decyzji administracyjnych lub bezpośrednio z przepisów prawa. Egzekucję administracyjną stosuje się w celu przymusowego wykonania świadczeń pieniężnych (między innymi podatków) oraz obowiązków o charakterze niepieniężnym (na przykład: rozbiórka budynku wzniesionego bez pozwolenia czy eksmisja z lokalu). Wyjątkowo stosuje się egzekucję administracyjną w sprawach należności cywilnoprawnych jeśli dojdzie do zbiegu egzekucji administracyjnej z egzekucją sądową, a dalsze prowadzenie egzekucji przypadnie administracyjnemu organowi egzekucyjnemu.

Pojęcie wierzyciela zdefiniowane jest w u.p.e.a. Art. 1a pkt 13 tej ustawy zawiera definicję legalną pojęcia wierzyciel. Jako wierzyciela rozumie podmiot uprawniony do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym. Analiza definicji ustawowej „wierzyciela” prowadzi do wniosku, że kompetencja do żądania realizacji obowiązku publicznoprawnego nie jest w żaden sposób powiązana z kategorią „interesu”, czy to prawnego, czy faktycznego¹⁴¹. Wierzyciel jest dysponentem prowadzonego postępowania egzekucyjnego i w jego interesie pozostaje podejmowanie działań zmierzających do wykonania ciężących na zobowiązanym obowiązków, w tym ustalenie adresu czy majątku. Również w interesie wierzyciela jest podejmowanie takich działań, które doprowadzą, czy to w sposób przymusowy czy dobrowolny, do wykonania zobowiązania podatkowego.

1. Działania informacyjne wierzycieli

Pojęcie działań informacyjnych wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji pojawiło się z dniem 1 stycznia 2016 r. wprowadzone art. 39 pkt 3 lit. a ustawy o administracji podatkowej¹⁴², nowelizującej u.p.e.a. Dzisiaj zapisy odnoszące się do działań informacyjnych wierzycieli zawiera art. 6 § 1b u.p.e.a. oraz § 4 r.p.w.n.p. Przepis ustawy

¹⁴¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20.05.2016 r., sygn.. akt III SA/Wr 376/16, LEX nr 2085920;

¹⁴² Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 1269 ze zmianami);

stanowi, że przed podjęciem czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku. Rozporządzenie zaś określa formy działań informacyjnych podejmowanych wobec zobowiązanego zmierzających do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku, przypadki, w których mogą być te działania podejmowane, oraz sposób ich ewidencjonowania.

Działaniami informacyjnymi są podejmowane przez wierzyciela działania informacyjne wobec zobowiązanego, zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku. Działania informacyjne są prawem a nie obowiązkiem wierzyciela. Wierzyciel może podejmować działania informacyjne jeżeli zachodzi uzasadnione okolicznościami przypuszczenie, że zobowiązany wykona dobrowolnie obowiązek bez konieczności wszczęcia egzekucji administracyjnej. Jeśli wierzyciel zdecyduje o podjęciu działań informacyjnych może to zrobić po upływie terminu zapłaty ale przed przesłaniem upomnienia albo przed przesłaniem tytułu wykonawczego, w przypadku gdy egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia. Działaniami informacyjnymi nie stosuje się jeżeli: okres do upływu terminu przedawnienia należności pieniężnej jest krótszy niż 6 miesięcy lub gdy zostanie ujawniony majątek lub źródła dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych po uprzednim odstąpieniu od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.

Działania informacyjne są podejmowane w formie pisemnej, dźwiękowej lub graficznej w szczególności przez: internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość tekstową (sms), e-mail, telefon, fax.

Z przeprowadzonych na potrzeby niniejszej rozprawy badań, wynika, że 47,7% ankietowanych jednostek podejmuje działania informacyjne, przy czym w gminach współczynnik ten wynosi 47,62%, a w związkach międzygminnych zajmujących się dochodzeniem opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi to równe 50%. Badaniem objęty został rok 2016, a więc pierwszy rok obowiązywania regulacji wprowadzającej możliwość podejmowania przez wierzyciela działań informacyjnych. Z ustaleń poczynionych w jednostkach, które z przysługującego uprawnienia skorzystały wynika, iż skutek podjętych działań wierzyciela był różny w różnych gminach. I nie jest to reguła odnosząca się do wielkości, rodzaju jednostki czy rodzaju podejmowanego działania informacyjnego przez wierzyciela. Wśród jednostek, które z działań informacyjnych skorzystały, są takie w których wskaźnik zaległości – po podjętych działaniach – zdecydowanie zmalał. Te gminy zapewne będą podejmować działania informacyjne w przyszłości. Słyszalne też były głosy gmin, które

działania informacyjne podjęły, ale spektakularnych wyników nie osiągnęły. One zapewne rozważą raz jeszcze, czy do działań informacyjnych wierzyciela powrócić.

Jednostki, które korzystały z prawa działań informacyjnych wierzyciela, najczęściej sięgały po telefon. Rozmowy telefoniczne z dłużnikami podjęło aż 92,98% wierzycieli. Jest to najbardziej powszechna forma kontaktu z dłużnikami w ramach działań informacyjnych wierzycieli. 37,72% wierzycieli, informację o zadłużeniu przesyła podatnikom na maila. Niewiele mniej, bo 31,58% działań wierzycieli jest widocznych w krótkiej wiadomości tekstowej wysyłanej smsem. Zbiór działań wierzyciela przed wszczęciem egzekucji jest katalogiem otwartym. Ustawodawca jako przykład takich działań wskazał internetowy portal informacyjny, krótką wiadomość tekstową (sms), e-mail, telefon, fax. Nie ograniczając działań wierzycieli tylko do tych czynności. Dlatego 23,68% ankietowanych jednostek, które podejmują działania informacyjne, zdecydowało się na inne niż wymienione w rozporządzeniu działania. Najczęściej wśród tych innych, niezdefiniowanych działań spotyka się pisma kierowane do dłużników, czy spotkania, rozmowy wierzyciela z dłużnikiem. Tylko 7,27% gmin korzysta z przekazywania informacji swoim dłużnikom o ich zaległościach za pośrednictwem internetowego portalu podatkowego. Najmniej tych działań, podejmują wierzyciele przy użyciu faxu, tylko 2,73% wierzycieli. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że numery telefonów czy adresy mailowe, z których korzystają wierzyciele, powinny pochodzić ze sprawdzonych źródeł, najlepiej jeśli podał je sam podatnik. Numery telefonów (wykorzystywane w rozmowie telefonicznej czy smsie) jak również adres e-mail, podatnicy podają w deklaracjach czy składanych wnioskach na różnym etapie postępowania. Najlepiej jeśli wiedza wierzyciela dotycząca numeru telefonu, czy adresu e-mail, pochodzi właśnie z dokumentów składanych przez podatnika. Wierzyciel uniknie wówczas wielu nieporozumień, a zwłaszcza ewentualnego uchybienia tajemnicy skarbowej, którą objęte są zaległości podatkowe.

Działania informacyjne są rejestrowane w postaci papierowej lub elektronicznej przez wskazanie, w szczególności: formy działania informacyjnego i daty podjęcia tego działania. Ustawodawca pozostawia wierzycielowi decyzję co w rejestrze działań informacyjnych ma się znaleźć. Konieczne jest tylko prowadzenie przez wierzyciela tego rejestru i zapisanie w nim formy i daty podjętego działania informacyjnego. Te elementy konieczne istnienia rejestru działań informacyjnych wierzyciela, a szczególnie podana data podjęcia działania informacyjnego, determinuje czas wysłania upomnienia do zobowiązanego, który dobrowolnie nie wykonał obowiązku mimo podjętych działań informacyjnych. Zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 2 r.p.w.n.p., wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie nie później niż po upływie 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działania informacyjne, jeżeli z tych działań wynika,

że obowiązek zostanie dobrowolnie wykonany. Jeżeli zaś z podjętych działań informacyjnych w sprawie wynika, że obowiązek nie zostanie dobrowolnie wykonany, wierzyciel przesyła upomnienie niezwłocznie.

2. Rejestr Należności Publicznoprawnych

Rejestr Należności Publicznoprawnych jest instytucją nową, bo obowiązującą w jednostkach samorządu terytorialnego dopiero od 1 czerwca 2018 r. Nie jest on obowiązkiem gmin, a jedynie prawem, z którego wierzyciel będący jednostką samorządu terytorialnego ma prawo skorzystać. Widocznym znakiem korzystania z tego prawa jest podjęcie uchwały przez radę gminy wyrażającą zgodę na ujawnienie zaległości podatkowych dłużników gminy w Rejestrze Należności Publicznoprawnych.

Rejestr Należności Publicznoprawnych nie prowadzi bezpośrednio do wyegzekwowania zaległości. Jest instrumentem, którego wystąpienie może, a nie musi, spowodować dobrowolną spłatę zaległości przez dłużnika. Na potrzeby niniejszej rozprawy zostanie on omówiony z dwóch powodów. Po pierwsze, znalazł on uregulowanie w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Po drugie, mimo iż nie bezpośrednio, to przyczynia się do wyegzekwowania zaległości podatkowych na rzecz jednostek samorządu terytorialnego.

Do końca 2017 r. nie było kompleksowych rozwiązań dotyczących możliwości uzyskiwania informacji o zaległościach podatkowych i publicznoprawnych oraz bezpłatnego uzyskiwania tych informacji. Oczekiwane zatem było poszerzenie dostępności danych o dłużnikach o informacje, które mają zasadnicze znaczenie dla oceny wiarygodności płatniczej i stanu wypłacalności kontrahenta, tj. o dane dotyczące zaległości o charakterze publicznoprawnym, w tym zobowiązania podatkowe, kary administracyjne, należności celne czy grzywny. Cel ten ma realizować właśnie Rejestr Należności Publicznoprawnych. Czy rzeczywiście go zrealizuje, pokaże dopiero praktyka.

Zakłada się również, że Rejestr wspierać będzie prawidłowe funkcjonowanie systemu gospodarczego i przyczyni się do przeciwdziałania wyłudzeniom i oszustwom. Z punktu widzenia wierzycieli, jakimi są Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego, przewiduje się, że możliwość pozyskiwania informacji o zobowiązanych z tytułów publicznoprawnych (podatnikach) wpłynie na dobrowolne wykonanie obowiązku zapłaty zaległości ujawnionych w Rejestrze. Dotychczasowa praktyka rejestrów należności cywilnoprawnych potwierdza, że jednym z ważnych instrumentów motywujących do

dobrowolnej spłaty zobowiązań jest ujawnianie informacji o niewywiązywaniu się dłużnika z jego obowiązków. Dłużnik obawia się konsekwencji ujawnienia, a w dalszej kolejności udostępnienia innym podmiotom informacji o swoich zobowiązaniach.¹⁴³ W Rejestrze gromadzi się i ujawnia informacje o należnościach pieniężnych podlegających egzekucji administracyjnej w myśl u.p.e.a. Jednocześnie przepis reguluje, że chodzi o należności pieniężne Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, dla których wierzycielem jest naczelnik urzędu skarbowego albo jednostka samorządu terytorialnego. Przed wprowadzeniem danych do Rejestru Należności Publicznoprawnych wierzyciel doręcza zobowiązanemu zawiadomienie o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze. Zawiadomienie to, jako samodzielny dokument, może być doręczone wraz z upomnieniem, które wierzyciel kieruje do dłużnika przed wszczęciem egzekucji zgodnie z art. 15 § 1 u.p.e.a.

W sytuacji, gdy należność jest wymagalna, a wierzyciel nie ma obowiązku doręczenia upomnienia lub gdy upomnienie zostało doręczone przed dniem wejścia w życie przepisów wprowadzających Rejestr Należności Publicznoprawnych (przed 1 stycznia 2018 r.), zawiadomienie o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze należy doręczać w drodze odrębnego pisma. Obowiązek doręczenia zobowiązanemu zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze jest wyrazem zasady zaufania obywateli do organów administracji. Ma na celu poinformowanie dłużnika o konsekwencji niepłacenia podatku (należności publicznoprawnej), jaką jest ujawnienie długu w Rejestrze Należności Publicznoprawnych. W praktyce można spodziewać się, że wielu dłużników otrzymawszy zawiadomienie o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze, dobrowolnie dokona spłaty należności, co nie byłoby już takie pewne w przypadku braku takiego zagrożenia. Wielu dłużników kredytowało sobie np. prowadzenie działalności gospodarczej późniejszą spłatą zaległości podatkowych. W praktyce można było zaobserwować, że należności cywilnoprawne wobec kontrahentów były przez przedsiębiorców spłacane wcześniej niż zaległości podatkowe. Wynikało to stąd, że zaległości cywilnoprawne mogły być przez wierzycieli ujawniane w Rejestrze Dłużników Niewypłacalnych lub w rejestrach prowadzonych przez biura informacji gospodarczych. Teraz takiej ochronie podlegają również podatki.¹⁴⁴

Zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych wójt (burmistrz, prezydent miasta, starosta) nie wysyła, jeśli wysokość należności pieniężnej wraz z odsetkami jest niższa niż czterokrotna wysokość kosztów upomnienia. Koszty upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym wynoszą 11,60 zł (§ 1 rozporządzenia Ministra

¹⁴³ H. Kmiecik, Z. Król Rejestr Należności Publicznoprawnych, Warszawa INFOR 2018, s. 10;

¹⁴⁴ Tamże, s. 19;

Finansów z 11 września 2015 r. w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej). Czterokrotna wartość kosztów upomnienia to 46,40 zł. Właśnie poniżej tej wartości wójt (burmistrz, prezydent miasta, starosta) nie będzie wysyłać zawiadomienia o zagrożeniu. Nie znaczy to jednak, że nie wpisze dłużnika do Rejestru.

Po przepis art. 18c § 4 u.p.e.a. będą zapewne sięgać organy podatkowe i urzędnicy, którzy zajmują się opłatą śmieciową. Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest opłatą miesięczną. W skali miesiąca może ona nie przekraczać kwoty 46,40 zł. Oznacza to, że z racji samej opłaty śmieciowej, wójt, (burmistrz, prezydent miasta) nie będzie od razu informować dłużników o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych. Natomiast łatwo można wyobrazić sobie sytuację, w której podatnik zalega nie tylko z opłatą śmieciową, ale także z innymi wierzytelnościami, np. z podatkiem od nieruchomości. W tej sytuacji możliwe jest łączenie obu zobowiązań. Co prawda w przypadku Rejestru i zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych nie mówi się nigdzie o łączeniu zobowiązań w tym dokumencie, ale w przypadku upomnień dla dłużnika taka forma jest już możliwa.¹⁴⁵

Termin wprowadzenia danych przez wierzyciela do Rejestru Należności Publicznoprawnych zapisany jest w art. 18c § 3 u.p.e.a. Ujawniane informacje mogą być wprowadzone do Rejestru nie wcześniej niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia zobowiązanemu zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze. Termin „po upływie 30 dni od dnia doręczenia zobowiązanemu zawiadomienia” oznacza, że wpis do Rejestru może nastąpić najwcześniej 31 dnia od dnia doręczenia zawiadomienia. Najpóźniej natomiast wpis może nastąpić dzień przed upływem terminu przedawnienia podatku (zaległości publicznoprawnej). (...) Doręczenie zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem długu w Rejestrze odbywa się na podstawie k.p.a.

Ten 30-dniowy okres, po upływie którego możliwe jest ujawnienie przez wierzyciela zobowiązanego w Rejestrze Należności Publicznoprawnych, ma na celu:

- umożliwienie dobrowolnej zapłaty należności pieniężnej,
- wyjaśnienie ewentualnych wątpliwości w zakresie jej istnienia, wysokości lub wymagalności przed przekazaniem informacji o zaległości do Rejestru,
- ewentualnie – wniesienie przez dłużnika sprzeciwu.

¹⁴⁵ Tamże, s. 20-21;

Warto już tutaj zaznaczyć, że wiele urzędów nie przystępuje do Rejestru Należności Publicznoprawnych nie dlatego, że nie chciałoby ujawnienia dłużników. Od momentu wprowadzenia danych do Rejestru wójt musi trzymać cały czas rękę na pulsie i niezwłocznie dokonywać aktualizacji danych. Niezwłocznie, czyli w terminie nie późniejszym niż 7 dni kalendarzowych (nie roboczych!) od chwili powzięcia informacji o zmianach.¹⁴⁶

W odniesieniu do należności pieniężnej jednostki samorządu terytorialnego, która stała się wymagalna przed dniem podjęcia uchwały rady gminy, organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego dokonuje, w terminie 2 lat od dnia podjęcia tej uchwały, wprowadzenia do Rejestru Należności Publicznoprawnych danych, o których mowa w art. 18b § 2 ustawy zmienianej w art. 3 (art. 16 ust. 2 ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności). Wójt (burmistrz, prezydent miasta, starosta) ma zatem nieprzekraczalny termin na wprowadzenie do Rejestru Należności Publicznoprawnych długów powstałych przed dniem podjęcia uchwały. Uchwała nie daje możliwości wydłużania terminu ponad 2 lata. Natomiast wójt nie musi natychmiast wprowadzać do Rejestru jakiegokolwiek należności, która stała się wymagalna przed dniem podjęcia uchwały rady gminy. Może to zrobić nawet na jeden dzień przed upłynięciem dwuletniego terminu, o którym mowa w ww. ustawie.¹⁴⁷

Sytuację, w której nie wprowadza się danych do Rejestru wskazuje art. 18d § 2 u.p.e.a. Tym przypadkiem jest wniesienie skargi do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję, postanowienie lub inne orzeczenie stanowiące podstawę ujawnienia danych w Rejestrze, do czasu zakończenia prawomocnym orzeczeniem postępowania sądowoadministracyjnego. Jest to informacja o tyle istotna, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję, postanowienie lub inne orzeczenie nie stanowi przeszkody do przymusowego dochodzenia należności zawartej w decyzji ostatecznej (postanowieniu, orzeczeniu) w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Oznacza to również, że w Rejestrze Należności Publicznoprawnych ujawnia się dane wynikające nie tyle z decyzji ostatecznej (postanowienia, orzeczenia) co – w przypadku postępowania przed sądem administracyjnym – dane po uzyskaniu prawomocnego orzeczenia wydanego w postępowaniu sądowoadministracyjnym.

Wszczęcie postępowania w trybie nadzwyczajnym w sprawie ostatecznej decyzji, postanowienia lub innego orzeczenia stanowiącego podstawę ujawnienia danych w Rejestrze Należności Publicznoprawnych nie stanowi przeszkody do wprowadzenia danych do Rejestru.

¹⁴⁶ Tamże, s. 25-27;

¹⁴⁷ Tamże, s. 37;

Tryb nadzwyczajny wzruszenia decyzji ostatecznej (postanowienia, orzeczenia) reguluje o.p. oraz k.p.a. Do trybu tego należy:

- wznowienie postępowania,
- stwierdzenie nieważności decyzji,
- uchylene lub zmiana decyzji ostatecznej,
- wygaśnięcie decyzji.

Jeżeli właściwy organ podejmuje jeden z wymienionych trybów nadzwyczajnego wzruszenia decyzji ostatecznej, nie stanowi to przeszkody do ujawnienia danych w Rejestrze Należności Publicznoprawnych.¹⁴⁸

Rejestr nie jest aplikacją w komputerze, do której każdy może wejść i sprawdzać dane, jakie chce. Dane ujęte w Rejestrze Należności Publicznoprawnych są chronione m.in. przez ustawę o ochronie danych osobowych, gdyż w Rejestrze znajdują się imiona, nazwiska czy PESEL.

Organ prowadzący Rejestr, czyli Szef Krajowej Administracji Skarbowej, którego kompetencje na mocy rozporządzenia w sprawie organu prowadzącego Rejestr przejął Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie, ujawnia w Rejestrze dane przekazane przez wierzycieli, gdy łączna kwota należności pieniężnych wraz z odsetkami wynosi nie mniej niż 5000 zł. Ustawodawca wprowadził właśnie taką kwotę graniczną, od której uzależnia ujawnienie zaległości w Rejestrze Należności Publicznoprawnych. Przy czym nie ogranicza kwoty tych zaległości od jednej należności czy jednego wierzyciela. Mówi się o łącznej kwocie wszystkich zgłoszonych należności wraz z odsetkami, pochodzących od różnych wierzycieli, zgłaszanych w odniesieniu do tego samego dłużnika. Łącznie kwota ta nie może być zatem mniejsza niż 5000 zł.

Oznacza to, że do systemu teleinformatycznego, w którym prowadzony jest Rejestr, wierzyciele wprowadzają dane dotyczące zobowiązań spełniających wszystkie (poza kryterium kwotowym) warunki ustawowe. Jednak zobowiązany zostanie ujawniony w Rejestrze Należności Publicznoprawnych dopiero wówczas, gdy suma jego zobowiązań osiągnie kwotę co najmniej 5000, zł.

Dłużnik musi jednak pamiętać, że do Rejestru trafią wszystkie jego należności, których wierzycielem jest naczelnik urzędu skarbowego i wójt gminy (burmistrz, prezydent miasta, starosta). Zostanie tam wprowadzony nawet dług o wysokości 1 zł. Taki dług będzie wpisany do Rejestru, ale nie zostanie ujawniony.

¹⁴⁸ Tamże, s. 31-32;

Natomiast przykładowa zaległość 11 zł wobec wójta może przyczynić się do ujawnienia całego zobowiązania podatnika. Wystarczy, że w urzędzie skarbowym dług będzie wynosić 4990 zł. Wówczas całe zadłużenie przekroczy ustawową kwotę 5000 zł, co automatycznie skutkuje możliwością ujawnienia i udostępnienia pełnego zobowiązania osobie zainteresowanej.¹⁴⁹

Jako środek ochrony prawnej dla zobowiązanego ustawodawca wprowadził instytucję sprzeciwu w sprawie zagrożenia ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych lub wprowadzenia danych do. Zobowiązanemu przysługuje prawo wniesienia sprzeciwu tylko w tych dwóch sytuacjach:

- 1) zagrożenia ujawnieniem w Rejestrze wyrażonego w postaci zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze, o którym mowa w art. 18c § 1 ustawy
- 2) po wprowadzeniu danych do systemu teleinformatycznego, w którym jest prowadzony Rejestr.

Wniesienie sprzeciwu nie stanowi przeszkody do wszczęcia lub prowadzenia egzekucji administracyjnej należności pieniężnej, o której dane są wprowadzone do Rejestru Należności Publicznoprawnych. Sprzeciw nie zablokuje przymusowego dochodzenia zaległości podatkowej czy należności publicznoprawnej. Mimo wniesienia przez zobowiązanego sprzeciwu, wierzyciel może wysłać upomnienie, wystawić tytuł wykonawczy, a organ egzekucyjny ma prawo wszcząć i prowadzić postępowanie egzekucyjne, podjęte czynności egzekucyjne oraz środki egzekucyjne pozostają w mocy.

Istnienie Rejestru Należności Publicznoprawnych nie należy interpretować jako środka egzekucyjnego czy możliwości egzekwowania zaległości. Rejestr ma służyć przede wszystkim informacji. Natomiast nie można wyobrazić sobie sytuacji, w której wójt wpisuje do Rejestru dłużnika, a jednocześnie nie prowadzi wobec tego dłużnika postępowania egzekucyjnego. Wniesienie sprzeciwu nie będzie miało żadnego przełożenia na postępowanie egzekucyjne. Wierzyciel nie ma żadnego obowiązku zawiadamiania naczelnika urzędu skarbowego o złożonym przez dłużnika sprzeciwie. Nawet jeżeli chodzi o dłużnika, któremu wójt wystawił tytuł wykonawczy.¹⁵⁰

Nie oszacowano, ile gmin korzysta z prawa ujawniania zaległości swoich dłużników w Rejestrze Należności Publicznoprawnych. Sądząc po ilości podejmowanych uchwał, nie można tematu marginalizować, bowiem jest grupa gmin zainteresowanych ujawnianiem w Rejestrze zaległości podatkowych swoich dłużników.

¹⁴⁹ Tamże, s. 52-53;

¹⁵⁰ Tamże, s. 71;

3. Upomnienie

Ogólna zasada postępowania egzekucyjnego w administracji głosi, iż egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego, chyba że przepisy szczególne inaczej stanowią. Jak od każdej zasady, również od tej, jest szereg wyjątków regulowanych odrębnymi przepisami. O przepisach tych piszę poniżej.

Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia. Zatem kluczowe znaczenie dla momentu wszczęcia egzekucji ma moment doręczenia przez wierzyciela zobowiązanemu upomnienia. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę na literalny zapis ustawy, który odnosi się do momentu wszczęcia egzekucji administracyjnej, a nie wystawienia tytułu wykonawczego. Niestety w praktyce, wiele organów egzekucyjnych zwraca tytuły wykonawcze wierzycielowi z powodu wystawienia tytułu wykonawczego przed upływem 7 dni licząc od daty doręczenia upomnienia. Działanie takie jest niewłaściwe i nieuzasadnione prawnie. W art. 15 § 1 u.p.e.a., ustawodawca wyraźnie warunkuje wszczęcie egzekucji dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia, co nie jest jednoznaczne z wystawieniem tytułu wykonawczego. Wszczęcie egzekucji następuje w momencie doręczenia odpisu tytułu wykonawczego dłużnikowi. Zatem tytuł może być wystawiony zaraz po doręczeniu upomnienia, a egzekucja może być wszczęta dopiero po upływie 7 dni od daty doręczenia upomnienia. Egzekucja administracyjna zostaje wszczęta z chwilą zaistnienia zdarzeń wymienionych w art. 26 § 5 u.p.e.a., tj. z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego lub doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajętej wierzytelności lub innego prawa majątkowego, jeżeli to doręczenie nastąpiło przed doręzeniem zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego. Wszczęcie to musi być poprzedzone upomnieniem skierowanym przez wierzyciela do zobowiązanego w myśl art. 15 § 1 u.p.e.a., chyba że przepisy szczególne inaczej stanowią. Postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia.¹⁵¹

Upomnienie nie ma charakteru władczego. Jest czynnością wierzyciela skierowaną do zobowiązanego, zawierającą informację o możliwości dobrowolnego wykonania przez niego zobowiązania.¹⁵² Jest konsekwencją obowiązku zapisanego w § 2 r.p.w.n.p., mówiącego, iż

¹⁵¹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12.04.2018 r., sygn. akt I SA/Sz 83/18, LEX nr 2479723;

¹⁵² Por. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.12.2016 r., sygn. akt II FSK 3197/14, LEX nr 2175724;

wierzyciel jest obowiązany do systematycznej kontroli terminowości zapłaty należności pieniężnych.

Nie ma też obowiązku, a nawet podstawy prawa, doręczania kilku upomnień na tą samą zaległość. Jeżeli dłużnik nie zapłaci zaległości wynikającej z doręzonego upomnienia, wierzyciel przystępuje do egzekucji administracyjnej, wystawiając tytuł wykonawczy. Nie ma podstaw do wysyłania kolejnego upomnienia. Potwierdzenie tego stanu rzeczy mamy w orzeczeniu NSA. Jeżeli w danym przedmiocie uprawniającym do egzekucji administracyjnej w stosunku do określonego, niezmienianego następnie podmiotu, na podstawie art. 15 § 1 u.p.e.a. przesłane i doręczone zostanie upomnienie, brak jest podstaw do występowania przez wierzyciela z kolejnym upomnieniem, także w przypadkach ponownego wszczynania postępowania egzekucyjnego w tym samym obszarze. Postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego, przy niezmienionej tożsamości przedmiotu i podmiotu oraz podstaw tego postępowania, nie uchyla faktu ani znaczenia prawnego zrealizowanego przez wierzyciela obowiązku wystosowania upomnienia. Wprawdzie, na podstawie art. 60 § 1 u.p.e.a., umorzenie postępowania egzekucyjnego w zakresie w przepisie tym przewidzianym powoduje uchylenie dokonanych czynności egzekucyjnych, jednakże sporządzenie, przesłanie i doręczenie upomnienia nie stanowi czynności egzekucyjnych. Jak bowiem wynika z art. 1a pkt 2 u.p.e.a. przez czynność egzekucyjną rozumie się wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego. Upomnienie natomiast ma na celu skłonienie zobowiązanego do wykonania obowiązku bez wszczynania postępowania egzekucyjnego, w którym to dopiero stosuje się środki egzekucyjne. Upomnienie, zgodnie z art. 15 § 1 u.p.e.a., przesyła się nie przed każdorazowym w tym samym przedmiocie wystawieniem tytułu wykonawczego, ale po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, co uzasadnia skierowanie sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego przez wierzyciela. W konsekwencji jednorazowo wykonany obowiązek przesłania upomnienia dotyczy administracyjnej egzekucji danego przedmiotu w stosunku do danego podmiotu, nie zaś poszczególnych czynności wszczynania postępowania egzekucyjnego w tym samym podmiotowo – przedmiotowym obszarze, również po jego umorzeniu.¹⁵³

¹⁵³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28.03.2018 r., sygn. akt II OSK 1361/16, LEX nr 2495109;

3.1. Termin wystawienia upomnienia

Warunkiem koniecznym wystawienia upomnienia jest istnienie zaległości podlegającej egzekucji administracyjnej.

Wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie niezwłocznie jeżeli łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnych przekroczy dziesięciokrotność kosztów upomnienia i nie zostały podjęte działania informacyjne. Wierzyciel wystawia i doręcza upomnienie niezwłocznie. Termin „niezwłocznie” jest pojęciem niedookreślonym, nie ma bowiem swojej definicji legalnej w żadnym przepisie prawa. Z orzecnictwa wiemy, że niezwłocznie oznacza to samo, co bez zbędnej zwłoki. W praktyce, termin niezwłocznie liczy się od dnia, w którym możliwe jest do ustalenia, że łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekroczy wysokość dziesięciokrotności kosztów upomnienia. W chwili obecnej dziesięciokrotna wysokość kosztów upomnienia wynosi 116,00 zł. Oznacza to, że wierzyciel, w odniesieniu do łącznej zaległości dłużnika przekraczającej wraz z odsetkami kwotę 116,00 zł, nie może zwlekać z wysłaniem upomnienia. A co z zaległościami na kwotę nie przekraczającą 116,00 zł? Wierzyciel ma prawo wystawić upomnienie na każdą zaległość. Skoro obowiązkiem wierzyciela jest niezwłoczne wystawienie upomnienia w sytuacji gdy, łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej przekroczy wysokość dziesięciokrotności kosztów upomnienia, to wystawienie upomnienia w sytuacji gdy, łączna wysokość należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej nie przekroczy tej kwoty, jest prawem wierzyciela.

Wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie niezwłocznie jeżeli z podjętych działań informacyjnych w sprawie wynika, że obowiązek nie zostanie dobrowolnie wykonany. O działaniach informacyjnych wierzyciela traktuje podrozdział 1. Działania informacyjne wierzycieli, rozdziału III. Przedegzekucyjne postępowanie wierzycieli, niniejszej rozprawy. Zdarzają się sytuacje, że po podjęciu działań informacyjnych wierzyciela, wierzyciel może domniemać, że pomimo tych działań, dłużnik nie zamierza zobowiązania dobrowolnie wykonać. Wiedzę taką najczęściej posiadają wierzyciele korzystający z rozmów telefonicznych jako formy działania informacyjnego. Często podczas tej rozmowy dowiadują się, że dłużnik dobrowolnie zaległości nie zapłaci. W odniesieniu do takiego dłużnika upomnienie winno być przesłane niezwłocznie po uzyskaniu informacji, że obowiązek nie zostanie dobrowolnie wykonany.

§ 7 ust. 1 pkt 2 r.p.w.n.p., wskazuje jeszcze jeden termin do wysłania upomnienia. Przepis ten zakłada, że wierzyciel przesyła zobowiązanemu upomnienie nie później niż po upływie 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działania informacyjne, jeżeli z tych działań wynika, że obowiązek zostanie dobrowolnie wykonany. W tym przypadku prawodawca podaje termin graniczny wysłania upomnienia, wskazując termin najpóźniejszy, odnosząc go do konkretnej daty. Jeśli wójt zatelefonował do dłużnika informując go o zaległej II racie podatku od nieruchomości i ta rozmowa telefoniczna odbyła się 1 czerwca, to wierzyciel ma nieprzekraczalny termin 21 dni, to jest do 22 czerwca, aby w przypadku braku zapłaty zaległości, wysłać upomnienie. Skąd będzie wiadomo, że wierzyciel dochował terminu wysłania upomnienia? Z prowadzonego przez wierzyciela rejestru podjętych działań informacyjnych, w którym znajduje się data każdej z tych czynności – działań informacyjnych wierzyciela, data rozmowy telefonicznej. Przy czym należy zwrócić uwagę, że w rozporządzeniu mowa o dacie wysłania, a nie doręczenia upomnienia. Dlatego wierzyciele podejmujący działania informacyjne, które nie doprowadziły do dobrowolnej spłaty wierzytelności, muszą szczególnie uważać na termin wystawienia upomnienia. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby był to ten sam dzień co data podjęcia działań informacyjnych. Ostatnim dniem wystawienia w tym przypadku upomnienia, jest 21 dzień po podjęciu działań informacyjnych. A co jeśli wierzyciel nie zdąży wystawić w tym terminie upomnienia? A wystawi je później? Upomnienie nie podlega zaskarżeniu (o czym będzie mowa później), ale niewłaściwie wystawione upomnienie (po terminie) może być podstawą wniesienia zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Przepis § 7 ust. 1 pkt 2 r.p.w.n.p. obowiązuje stosunkowo niedawno, bo od 1 stycznia 2016 r. Nie doczekał się więc jeszcze orzecznictwa. Moim zdaniem, upomnienie wysłane po terminie wskazanym w § 7 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, po upływie 21 dni od dnia, w którym po raz pierwszy podjęto działania informacyjne, może być przyczyną zawieszenia, a nawet umorzenia postępowania egzekucyjnego. Co bardzo utrudni, a niejednokrotnie uniemożliwi wyegzekwowanie zaległości.

Istotą upomnienia jest wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę egzekucji administracyjnej. Przy czym z przepisu art. 15 § 1 u.p.e.a. wynika również, że samo skierowanie upomnienia nie jest wystarczającą przesłanką do wszczęcia postępowania egzekucyjnego. Konieczne jest skuteczne doręczenie takiego upomnienia przez wierzyciela i dopiero po upływie 7 dni od daty odbioru upomnienia możliwe jest wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Reasumując, do wszczęcia postępowania

egzekucyjnego i jego skutecznego przeprowadzenia, wierzyciel musi wydać pisemne upomnienie, które następnie doręcza dłużnikowi.¹⁵⁴

3.2. Treść upomnienia

Treść upomnienia reguluje § 8 r.p.w.n.p. Przepis ten wymaga, aby upomnienie zawierało w szczególności:

1. nazwę wierzyciela i adres jego siedziby lub jego jednostki organizacyjnej; Wtórno w tym miejscu przypomnieć, że wierzycielem należności podatkowych i publicznoprawnych gminy jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), nie zaś gmina czy urząd. Co niestety często w praktyce jest mylone.
2. datę wystawienia upomnienia;
3. nazwę albo imię i nazwisko zobowiązanego, do którego upomnienie jest kierowane, adres jego siedziby albo miejsca zamieszkania oraz inne dane identyfikacyjne, o ile są znane wierzycielowi; Do danych identyfikacyjnych znanych wierzycielowi należą między innymi: w odniesieniu do osób fizycznych – PESEL, w odniesieniu do dłużników będących przedsiębiorcami – NIP. W odniesieniu do zaległości, za którą dłużnicy odpowiadają solidarnie (takimi zobowiązaniami są podatki i opłaty lokalne), wierzyciel ma prawo wystawić upomnienie dla każdego podatnika oddzielnie lub wystawić jedno upomnienie na wszystkich odpowiedzialnych solidarnie. Wierzyciel, który wybierze pierwszy sposób wystawienia i doręczenie takiego upomnienia winien pamiętać, iż w przypadku uregulowania zaległości przez jednego z dłużników, zobowiązanie w stosunku do pozostałych wygasa, ale nadal ciąży na nich obowiązek zapłaty kosztów upomnienia doręczonego każdemu z nich. W drugim przypadku, gdy wierzyciel wystawił i doręczył jedno upomnienie, ale w kilku egzemplarzach, po jednym egzemplarzu dla każdego dłużnika, w sytuacji uregulowania zaległości przez jednego z dłużników, zobowiązanie oraz koszty upomnienia w stosunku do pozostałych wygasają.
4. wskazanie:
 - a) wysokości i rodzaju należności pieniężnej, którą należy uiścić, oraz okresu, którego dotyczy,
 - b) rodzaju i wysokości odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej naliczonych na dzień wystawienia upomnienia, o ile są wymagane,

¹⁵⁴ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22.08.2017 r, sygn. akt II SA/Bd 151/17, LEX nr 2366761;

oraz stawki tych odsetek obowiązującej na dzień wystawienia upomnienia, według której należy obliczyć dalsze odsetki,

- c) sposobu zapłaty należności pieniężnej; W przypadku upomnienia, wierzyciel ma prawo wskazać wszystkie sposoby zapłaty należności pieniężnej. W upomnieniu można podać zarówno numer rachunku bankowego jednostki (ogólny nr konta) jak i numer konta indywidualnego służącego do rozliczeń z konkretnym podatnikiem.
 - d) wysokości kosztów upomnienia;
5. wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego po upływie 7 dni od dnia doręczenia upomnienia;
 6. pouczenie, że w przypadku skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego powstaje obowiązek uiszczenia kosztów egzekucyjnych, które zaspokajane są w pierwszej kolejności;
 7. imię i nazwisko oraz stanowisko służbowe osoby działającej z upoważnienia wierzyciela. Proszę zauważyć, że przepis nie wymaga złożenia podpisu na dokumencie jakim jest upomnienie. Wystarczy nadruk lub pieczętka z imieniem i nazwiskiem oraz stanowiskiem służbowym osoby działającej z upoważnienia wierzyciela lub samego wierzyciela.

Powyższe wskazania stanowią elementy obligatoryjne upomnienia, bez których dokument ten nie może istnieć. Ustawodawca, przez zapis „upomnienie zawiera w szczególności”, pozostawił katalog otwarty i dał możliwość dokonywania dodatkowych, ważnych dla wierzyciela zapisów na dokumencie upomnienia.

Upomnienie może dotyczyć więcej niż jednej należności pieniężnej, jeżeli są one należne od tego samego zobowiązanego. Oznacza to, że jeśli dłużnik ma wobec wierzyciela kilka długów z tytułu różnych należności podatkowych i publicznoprawnych, może spodziewać się jednego upomnienia na wszystkie zaległości. Z drugiej jednak strony wierzyciel nie jest zobligowany doręczeniem jednego upomnienia obejmującego wszystkie długi zobowiązanego. Jest to uprawnienie wierzyciela, ale nie obowiązek. Wierzyciel ma również prawo wystawić kilka upomnień; na każdą zaległość oddzielne upomnienie. Konsekwencja takiego działania wyraża się tylko w kosztach upomnień pobranych w ilości doręczonych upomnień. I nie jest ważne czy każde z tych upomnień zostało doręczone jako oddzielna korespondencja, czy doręczenie nastąpiło w jednej kopercie. A czy można kilka upomnień kierowanych do tego samego dłużnika doręczyć w jednej kopercie? Przepisy nie zabraniają doręczania jednej stronie w ramach jednej korespondencji (kopercie) kilku pism. Istotnym jest jedynie, aby z doręczonej

korespondencji wynikało, że zawiera ona kilka odrębnych pism. Dla prawidłowości doręczenia wymaga się, aby okoliczność przesłania w jednej przesyłce kilku pism wynikała z dołączonego do przesyłki potwierdzenia odbioru.¹⁵⁵ Dlatego jeśli na kilka długów tego samego dłużnika wierzyciel wystawił i doręczył kilka upomnień, to za każde doręczone upomnienie należne są, oprócz zaległego podatku i odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, koszty upomnienia. I nie jest też ważne, ile kosztowało wierzyciela doręczenie tej przesyłki / tych przesyłek. Za każdy doręczony dokument stanowiący upomnienie w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, należą się oddzielne koszty upomnienia.

Rozważając temat doręczania upomnień należałoby odnieść się do najczęstszych pytań praktyków na tym polu: Jak prawidłowo wystawić i doręczyć upomnienie w sytuacji gdy za tę samą zaległość podatkową odpowiada kilku dłużników? Jak już wspomniałam w rozdziale opisującym podatki lokalne, jedną z cech wspólnych podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od środków transportowych czy innych opłat lokalnych jest odpowiedzialność solidarna za zobowiązania, obciążająca wszystkich współwłaścicieli, podatników, którym doręczono decyzje ustalające wysokość podatku lub jak w przypadku podatku od środków transportowych, którzy złożyli deklaracje lub otrzymali decyzje określające wysokość tego podatku. Zasada solidarności podatkowej podatników i innych zobowiązanych zmniejsza straty gminy w wypadku niewypłacalności podatnika, a także ogranicza skuteczność oszustw popełnianych przez podatnika w zмовie z innymi osobami, których celem jest uniknięcie opodatkowania. Jeżeli powstała solidarna odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe, to w przypadku przekształcenia się tego zobowiązania w zaległość – odpowiedzialność jest również solidarna. Co to oznacza na etapie wystawienia i doręczenia upomnienia? Otóż, w tej sytuacji prawidłowo wystawić i doręczyć upomnienie można na dwa sposoby:

Pierwszy: Wierzyciel wystawia jedno upomnienie na wszystkich dłużników odpowiedzialnych solidarnie. Takie postępowanie niesie ze sobą obowiązek naliczenia kosztów upomnienia tylko raz, bo wierzyciel wystawił jedno upomnienie (jeden dokument) na wszystkich dłużników. Na upomnieniu tym figurują dane wszystkich dłużników odpowiedzialnych solidarnie za tę samą zaległość. Oczywiście upomnienie to musi być wydrukowane w tylu egzemplarzach ilu jest dłużników, aby wójt, podczas przymusowego dochodzenia zaległości, mógł jej dochodzić w postępowaniu egzekucyjnym w administracji – solidarnie. Każdy z dłużników otrzymuje takie samo upomnienie. Skutek? Koszty upomnienia pobierane są tylko raz. Przykład: jeżeli jest 3

¹⁵⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21.12.2017 r., sygn. akt I SA/Po 1004/17, LEX nr 2428481;

dłużników odpowiedzialnych solidarnie za tę samą zaległość w podatku od nieruchomości, to wierzyciel ma prawo wystawić jedno upomnienie na całą trójkę, wydrukować trzy egzemplarze tego samego upomnienia i doręczyć każdemu z dłużników osobno. Jeżeli jeden z nich zapłaci cały zaległy podatek + odsetki za zwłokę + koszty upomnienia = zobowiązanie wygasa w całości. Pomimo, iż wierzyciel pewnie poniósł koszty doręczenia trzech egzemplarzy upomnienia w kwocie większej niż koszty jednego upomnienia. W tym miejscu należy pamiętać, że koszty upomnienia nie są zapłatą, ekwiwalentem za jego doręczenie. Wysokość kosztów upomnienia określił Minister Finansów w rozporządzeniu w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej¹⁵⁶. W chwili obecnej koszty upomnienia wynoszą 11,60 zł. W praktyce okazuje się, że dotąd bardzo powszechny, opisany wyżej sposób wystawienia upomnienia na dłużników solidarnych, dzisiaj z uwagi przepisy chroniące dane osobowe ustępuje miejsca drugiemu.

Drugi: Wierzyciel wystawia każdemu dłużnikowi upomnienie tylko dla tego dłużnika. Nie ma więc na upomnieniu informacji o pozostałych dłużnikach. Nie ma ich nazwisk, adresów czy peseli co pozwala na uniknięcie skarg na płaszczyźnie przepisów chroniących dane osobowe. Upomnienie wystawione dla każdego z dłużników odpowiedzialnych solidarnie zawiera wskazanie całego zaległego podatku, odsetek za zwłokę i kosztów upomnień. Jednak rozliczenie wpłaty na poczet takiego upomnienia, różni się zdecydowanie od rozliczenia upomnienia wystawionego według sposobu pierwszego. W drugim przypadku, odpowiedzialność z tytułu zaległego podatku i odsetek za zwłokę jest solidarna, ale wobec różnych upomnień na tę samą zaległość, odpowiedzialność za koszty upomnień dłużnicy ponoszą tylko za upomnienie, które otrzymali. Jeżeli jeden z nich zapłaci cały zaległy podatek + odsetki za zwłokę + koszty upomnienia = wygasa tylko zaległy podatek, odsetki za zwłokę i koszty upomnienia tego, który zapłacił. Wierzycielowi pozostaje roszczenie kosztów upomnień od dwóch pozostałych dłużników. Pomimo zapłacenia przez pierwszego z nich zaległego podatku i odsetek za zwłokę, wygasa tylko zobowiązanie solidarne (zaległy podatek + odsetki), pozostaje do zapłaty oddzielne zobowiązanie każdego z nich, a więc koszty upomnienia pierwszego dłużnika, koszty upomnienia drugiego dłużnika i koszty upomnienia dłużnika trzeciego. Ale dlaczego? Przecież doręczenie tych upomnień kosztowało wierzyciela tyle samo co w pierwszym przypadku. Dlatego raz jeszcze podkreślam, że koszty upomnienia nie są

¹⁵⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 września 2015 r. w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2015r., poz. 1526);

zapłatą, ekwiwalentem za jego doręczenie. Regulowane są rozporządzeniem Ministra Finansów. A za każde upomnienie, należą się oddzielne koszty.

Każdy z omówionych wyżej sposobów jest prawnie dozwolony. To wierzyciel decyduje, z którego z nich skorzysta.

Upomnienie, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a. nie podlega zaskarżeniu w drodze odwołania¹⁵⁷, ani też żadnemu innemu trybowi jego wzruszenia. Nie przysługuje na nie zażalenie, ani skarga do sądu. Wydanie upomnienia poprzedza wszczęcie egzekucji, co oznacza, że nie zawiera się w postępowaniu egzekucyjnym i nie należy do niego. Upomnienie z racji swej istoty nie stwierdza, nie potwierdza lub nie odmawia stwierdzenia lub potwierdzenia określonych uprawnień lub obowiązków i tym samym nie podlega kontroli sądów administracyjnych.¹⁵⁸ Jednak nieprawidłowo doręczone lub wystawione upomnienie może stanowić podstawę zarzutu do prowadzonej egzekucji administracyjnej. Przepis art. 33 § 1 pkt 7 stanowi, że podstawą zarzutu jest „Brak uprzedniego doręczenie zobowiązanemu upomnienia”, jednak stanowisko organu, że w zakresie zarzutu nie wchodzi badanie czy upomnienie spełnia wymogi art. 15 u.p.e.a. jest błędne. Omawiany przepis przecież wprost odwołuje się do upomnienia „o którym mowa w art. 15 § 1” u.p.e.a., a to oznacza, że upomnienie musi spełniać warunki w nim określone.¹⁵⁹

3.3. Doręczenie upomnienia

Doręczenie upomnienia regulują przepisy k.p.a. Oznacza to, że wierzyciel doręcza upomnienie za pokwitowaniem przez operatora pocztowego w rozumieniu ustawy Prawo pocztowe, przez swoich pracowników lub przez inne upoważnione osoby lub organy. Potwierdzenie doręczenia pisma w formie pokwitowania ma znaczenie dowodowe przy ocenie daty rozpoczęcia lub zakończenia biegu terminu oraz możliwości dokonania określonych czynności. Pokwitowanie ma szczególną moc dowodową, stwarza bowiem (wzruszalne) domniemanie doręczenia. Druk potwierdzenia odbioru prawidłowo wypełniony i podpisany przez doręczyciel (funkcjonariusza) Poczty Polskiej ma przymiot dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 76 § 1 k.p.a. Korzysta on zatem z domniemania prawdziwości, a jego obalenie wymaga przeprowadzenia przeciwdowodu.¹⁶⁰ W przypadku potwierdzenia odbioru przesyłki przepisy wymagają dokonania przez osobę odbierającą przesyłkę czytelnego podpisu. Jeżeli

¹⁵⁷ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 08.02.2018 r., sygn. akt I SA/Ke 513/17, LEX nr 2446259;

¹⁵⁸ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 31.01.2017 r., sygn. akt III SA/Kr 1718/16, LEX nr 2196767;

¹⁵⁹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 09.01.2018 r., sygn. akt I SA/Kr 498/17, LEX nr 2483580;

¹⁶⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16.01.2018 r., sygn. akt III SA/Kr 1376/17, LEX nr 2424298;

potwierdzenie nie zawiera czytelnego podpisu, to nie można przyjąć, że brak ten może skorygować listonosz wpisując imię i nazwisko osoby odbierającej przesyłkę, która miała się zobowiązać do jej przekazania. Funkcja nadana podpisowi wymaga, aby wskazywał on jego autora i dane, które go indywidualizują. Należą do nich przede wszystkim imię i nazwisko, przy czym funkcję indywidualizującą pełni głównie nazwisko – podpis zatem imię i nazwisko lub co najmniej nazwisko podpisującego, w sposób niekoniecznie czytelny, z możliwością opuszczenia kilku liter, lecz charakterystyczny dla osoby podpisanej. Stanowi on bowiem wiarygodną gwarancję, że pochodzi od osoby, której ściśle osobiste cechy zawierają się w charakterze pisma, a zarazem wskazówkę, że podpisane oświadczenie ma charakter definitywny. Funkcji tych nie może natomiast spełnić parafka, składająca się z inicjału, oznaczająca przyjęcie pewnych oświadczeń do wiadomości, nie wskazująca na stanowczy charakter oświadczenia.¹⁶¹ Wójt, burmistrz, prezydent miasta, upomnienia wystawione za zaległe podatki lokalne, ma prawo doręczać swoim dłużnikom za pośrednictwem: poczty, swoich pracowników, upoważnione osoby lub organy. Przepis art. 39 k.p.a. ani inne przepisy z rozdziału 8 k.p.a. nie ograniczają organu administracji w wyborze podmiotu doręczającego pisma¹⁶² W gminach, w odniesieniu do upomnień wystawionych na zaległe podatki lokalne, wierzyciel bardzo często korzysta z doręczenia przez upoważnione osoby, upoważniając do doręczeń sołtysów. Instytucja sołtysa jako doręczyciela jest bardzo powszechna w gminach zwłaszcza wiejskich czy miejsko-wiejskich. W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że jeśli chodzi o doręczanie pism w sprawach podatkowych, to na przykład decyzje ustalające (wymiarowe) w sprawie podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego czy łącznego zobowiązania pieniężnego, w gminach tych właśnie doręczają sołtysi. W odniesieniu do postępowania podatkowego pozwala na to art. 144 § 4 o.p. Stanowi on, że w przypadku gdy organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), pisma może doręczać sołtys, za pokwitowaniem. Bardzo często, zwłaszcza w małych gminach, sołtys pełni rolę swego łącznika między urzędem gminy a mieszkańcem (podatnikiem), dokonując również doręczania pism w sprawach podatkowych. Niestety k.p.a., regulujący doręczanie upomnień, nie zawiera regulacji adekwatnej do art. 144 § 4 o.p. Na szczęście art. 39 k.p.a. zezwala na udzielenie upoważnienia do doręczania między innymi upomnień. Wójtowie korzystając z tego zapisu, udzielają upoważnienia sołtysom. Jednak, aby upoważnienie to nie naruszało przepisów o tajemnicy skarbowej, musi się odnosić do doręczania pism w trybie k.p.a., a nie tylko do doręczania upomnień. Tak jak zapis art. 144 § 4 o.p. odnosi się nie do doręczania decyzji

¹⁶¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18.05.2018 r., sygn. akt III SA/Łd 64/18, LEX nr 2498720;

¹⁶² Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 09.12.2015 r., sygn. akt I SA/Gd 621/15, LEX nr 1947684;

podatkowych, a do doręczania wszelkich pism w sprawach podatkowych. Sołtys – doręczyciel nie może mieć wiedzy, że doręcza właśnie upomnienie. Taka wiedza pozwoliłaby posiadać informację, że adresat posiada zaległość w podatkach, a informację o zaległościach podatkowych chronią przepisy o tajemnicy skarbowej zawarte w Dziale VII o.p. – Tajemnica skarbowa.

Doręczenie upomnienia może też nastąpić za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną¹⁶³. Doręczenie dokonywane w formie elektronicznej zastępuje doręczenie „tradycyjne”, stąd niedopuszczalne jest doręczenie dokumentu równocześnie w postaci papierowej, jak i elektronicznej.¹⁶⁴

Doręczając upomnienie, czy to w formie tradycyjnej, papierowej czy elektronicznej, wierzyciel winien pamiętać, aby upomnienie doręczyć dłużnikowi, a jeżeli dłużnik działa przez przedstawiciela (osoba małoletnia), to upomnienie doręcza się przedstawicielowi (w odniesieniu do osób małoletnich przedstawicielem ustawowym jest rodzic). Zwracam uwagę na fakt, iż ustawodawca mówi o doręczeniu pisma przedstawicielowi, co nie jest jednoznaczne z wystawieniem upomnienia na przedstawiciela. Upomnienie wierzyciel zawsze wystawia na dłużnika. Jeżeli natomiast dłużnik ustanowił pełnomocnika, w świetle aktualnego orzecznictwa, upomnienia nie doręcza się pełnomocnikowi, pomimo, iż k.p.a. dopuszcza taką możliwość doręczenia. Charakter upomnienia wymaga osobistego działania zobowiązanego i wyklucza działanie zobowiązanego przez pełnomocnika¹⁶⁵. Przesłanie przez wierzyciela upomnienia nie bezpośrednio zobowiązanemu, lecz do rąk pełnomocnika, nie może być uznane za skuteczne doręczenie upomnienia¹⁶⁶. Upomnienie należy doręczać zobowiązanemu, a nie pełnomocnikowi, albowiem jest to czynność wynikająca z relacji wierzyciel – zobowiązany, a nie czynność organu egzekucyjnego skierowana do strony postępowania egzekucyjnego.¹⁶⁷

Kolejnym problemem prawidłowego doręczenia upomnienia w praktyce jest skuteczność doręczenia upomnienia tylko jednemu z małżonków, w przypadku opodatkowania obojga. Wiele nieruchomości opodatkowanych podatkiem od nieruchomości, stanowi współwłasność małżeńską. To z kolei daje organowi podatkowemu prawo opodatkowania wszystkich współwłaścicieli, obojga małżonków, w celu uzyskania odpowiedzialności solidarnej. Dochodzenie zaległości od dłużników będących współmałżonkami, to powszechny

¹⁶³ Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r., poz. 344);

¹⁶⁴ Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 04.06.2014 r., sygn. akt II GSK 1197/14, LEX nr 1467669;

¹⁶⁵ Por. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.12.2016 r., sygn. akt II FSK 3197/14, LEX nr 2175724;

¹⁶⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19.05.2016 r., sygn. akt II SA/Wa 1803/15, LEX nr 2089983;

¹⁶⁷ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28.11.2017 r., sygn. akt I SA/Kr 867/17, LEX nr 2467441;

problem wszystkich wierzycieli egzekwujących należności z tytułu podatków lokalnych. Wątpliwość tę rozwiewa najnowsze orzecznictwo. Skoro wspólnie opodatkowani małżonkowie są jedną stroną postępowania, to należy również przyjąć, że doręczenie jednemu z nich, adresowanego do obojga, upomnienia, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a., jest doręczeniem skutecznym również wobec drugiego małżonka i taki rodzaj doręczenia nie narusza przepisów art. 40 § 1 i 3 k.p.a. w związku z art. 18 u.p.e.a.¹⁶⁸

Dłużnicy, jako strony postępowania egzekucyjnego, a wcześniej podatkowego, mają ustawowy obowiązek zawiadomić o każdej zmianie swojego adresu. W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że zgodnie z orzecznictwem, adres zameldowania nie jest tożsamy z adresem zamieszkania. Nawet jeśli organ dysponowałby adresem zameldowania strony, to i tak do momentu wyraźnego wskazania przez stronę zmiany adresu, zobligowany jest kierować swoje pisma na adres znany pierwotnie¹⁶⁹, na adres zamieszkania [przypis autora]. W razie zaniedbania obowiązku zawiadomienia o zmianie adresu, doręczenie pisma pod dotychczasowym adresem ma skutek prawny. W tym miejscu należy zauważyć, iż orzecznictwo stoi na stanowisku, że to na organie administracji spoczywa zadanie pouczenia strony o obowiązku zawiadomienia organu o zmianie adresu strony i konsekwencji wynikającej z niedopełnienia przez dłużnika tego obowiązku. Natomiast brak pouczenia w tym zakresie stanowi naruszenie art. 9 k.p.a. [zasady informowania stron] mające istotny wpływ na wynik sprawy, powodujące jednocześnie nieskuteczność prawną doręczenia pod dotychczasowym adresem mimo zaniechania przez stronę powiadomienia o jego zmianie.¹⁷⁰ Z drugiej jednak strony, nie można oczekiwać, że organ każdorazowo będzie prowadził postępowanie w celu ustalenia adresu strony. Obowiązek ustalenia adresu strony spoczywa na organie dopiero wówczas, jeżeli powźmie on wątpliwości co do prawidłowości adresu, np. przesyłka wróci z adnotacją „adresat wyprowadził się” lub „adresat wyjechał z kraju”.¹⁷¹

Wierzyciel doręcza upomnienie osobom fizycznym w ich miejscu zamieszkania lub w miejscu pracy. Zwracam uwagę, że miejsce zamieszkania nie musi być tożsamy z miejscem zameldowania dłużnika. Upomnienia mogą być również doręczane w lokalu organu podatkowego (wierzyciela). W razie potrzeby, ustawodawca zezwala na doręczenie upomnienia w każdym miejscu gdzie się adresata zastanie. Ten stan rzeczy potwierdza orzecznictwo wskazując na przykład, że jeżeli pracownicy doręczający korespondencję zastali

¹⁶⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19.12.2017 r., sygn. akt I SA/Po 870/17, LEX nr 2438551;

¹⁶⁹ Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24.10.2017 r., sygn. akt II SA/Ol 695/17, LEX nr 2404323;

¹⁷⁰ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 08.12.2010 r., sygn. akt II SA/Sz 806/10, LEX nr 754954;

¹⁷¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10.10.2017 r., sygn. akt II SA/Wr 497/17, LEX nr 2406489;

osobę fizyczną przed klatką schodową, to nie musieli się oni udać do jej mieszkania, ale mogli jej doręczyć pismo tam, gdzie ją zastali¹⁷². Doręczenie zastępcze z art. 43 k.p.a., dotyczy jedynie nieobecności adresata w mieszkaniu, o którym mowa w art. 42 § 1 k.p.a. Nadto, pojęcia „mieszkanie” nie należy utożsamiać z miejscem zameldowania – stałego lub tymczasowego.¹⁷³ W praktyce zdarza się, że dłużnik do celów doręczeń korespondencji wskazuje jeszcze inny adres niż zamieszkania czy pracy, tak zwany adres do korespondencji. Przepisy k.p.a. nie regulują kwestii dotyczących sposobu doręczenia pism na adres wskazany do korespondencji lub dla doręczeń. Żaden przepis k.p.a. nie wskazuje wprost możliwości wyznaczenia przez stronę adresu „do korespondencji” lub „dla doręczeń”. Nie oznacza to jednak, że wskazanie organowi takiego adresu nie jest wiążące dla organów.¹⁷⁴ Wówczas, zgodnie z obowiązującym orzecznictwem, skoro strona sama wskazała inne niż wynikające z art. 42 § 1 k.p.a. miejsce doręczania jej korespondencji w postępowaniu administracyjnym, to nie może następnie podważać prawidłowości tego doręczenia, powołując się na reguły doręczeń przewidziane w powyższych uregulowaniach.¹⁷⁵ Żaden przepis nie zobowiązuje organu administracyjnego do samodzielnego ustalania adresu zobowiązanego w sytuacji, gdy podaje on w zgłoszeniu identyfikacyjnym konkretny adres. Organ nie ma podstaw do tego, aby wątpić, że adres ten jest prawidłowy.¹⁷⁶

Określając w art. 42 § 1 k.p.a. miejsca doręczania pism osobom fizycznym ustawodawca posłużył się spójnikiem „lub”, a tym samym nie ustalił wiążącej organ prowadzący postępowanie administracyjne kolejności miejsc, w której doręczenie może nastąpić. W tej sytuacji uprawniona jest teza, że wybór miejsca doręczenia należy, co do zasady, do organu administracji, przed którym toczy się sprawa. Zasada ta doznaje ograniczenia jedynie wówczas, gdy strona spośród miejsc wymienionych w art. 42 § 1 k.p.a. wybiera i wskazuje adres do doręczeń.¹⁷⁷

W przypadku nieobecności adresata pod wskazanym adresem, upomnienie doręcza się, za pokwitowaniem, dorosłemu domownikowi, sąsiadowi lub dozorca domu, jeżeli osoby te podjęły się oddania przesyłki adresatowi. Domniemanie doręczenia pisma adresatowi powstaje wówczas, gdy jest pewne, że pismo zostało wręczone jednej z osób wymienionych w przepisie art. 43 k.p.a.¹⁷⁸ Status domowników adresata mają jedynie zamieszkujący z nim w jednym

¹⁷² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 02.06.2011 r., sygn. akt II SA/Wa 726/11, LEX nr 1086933;

¹⁷³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 09.03.2018 r., sygn. akt II SA/Gl 1001/17, LEX nr 2471548;

¹⁷⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24.11.2016 r., sygn. akt III SA/Kr 698/16, LEX nr 2181477;

¹⁷⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16.11.2017 r., sygn. akt II SA/Po 842/17, LEX nr 2417394;

¹⁷⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 13.09.2017 r., sygn. akt II FSK 2144/15, LEX nr 2395929;

¹⁷⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 03.08.2017 r., sygn. akt III SA/Wr 322/17, LEX nr 2378121;

¹⁷⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11.04.2018 r., sygn. akt I OSK 2404/17, LEX nr 2487326;

mieszkań lub domu jego dorośli krewni i powinowaci, niezależnie od tego czy równocześnie prowadzą z nim wspólne gospodarstwo domowe. Natomiast osoby obce adresatowi nie są jego domownikami nawet gdy mieszkają w tym samym mieszkaniu. Osoby takie traktować należy zatem jako sąsiadów adresata czy też administratorów i o fakcie doręczenia im przeznaczonej dla niego przesyłki należy poinformować zainteresowanego przez umieszczenie odpowiedniego zawiadomienia na drzwiach jego mieszkania.¹⁷⁹ Datą doręczenia pisma [upomnienia] adresatowi jest dzień odebrania pisma przez dorosłego domownika, sąsiada lub dozorcę domu, a nie dzień faktycznego przekazania pisma adresatowi przez te osoby. Doręczenie pisma w sposób wskazany w art. 43 k.p.a. stwarza domniemanie doręczenia pisma adresatowi. Domniemanie to może zostać obalone gdy adresat udowodni, że mimo zastosowania zastępczej formy doręczenia, pisma nie otrzymał z przyczyn od niego niezależnych.¹⁸⁰ Doręczenie domownikowi strony pisma [upomnienia] adresowanego do strony, poza miejscem jej zamieszkania, nie może być uznane za skuteczne, o ile nie jest on jednocześnie przedstawicielem lub pełnomocnikiem strony.¹⁸¹ Doręczenie w trybie art. 43 k.p.a. możliwe jest wyłącznie w razie nieobecności adresata w mieszkaniu. Przez nieobecność należy jednak rozumieć sytuację przejściową, wynikającą ze zwyczajnych okoliczności życia codziennego. Przebywanie w areszcie śledczym taką okolicznością nie jest. Stąd też w momencie, w którym organ dowiaduje się, że strona przebywa w areszcie śledczym, powinien zacząć kierować korespondencję pod ten adres, a nie przyjmować fikcję doręczenia wynikającą z art. 43 k.p.a.¹⁸²

Zgodnie z zasadami doświadczenia życiowego nie można przyjąć, że doręczyciel posiada wiedzę, czy adresat pisma przebywa pod wskazanym adresem. Nie jest też jego obowiązkiem ustalenie tego faktu. O ile mieszkanie jest zamknięte, co może być spowodowane np. pobytem w pracy, a więc chwilową nieobecnością, bądź też dłuższym wyjazdem, doręczyciel może nigdy nie zastać mieszkańców danego lokalu.¹⁸³ Dlatego doręczyciel awizuje, to jest zawiadamia o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej (w przypadku doręczania pisma przez operatora pocztowego) lub w urzędzie właściwej gminy (miasta) (w przypadku doręczania upomnienia przez pracownika urzędu gminy (miasta) lub upoważnioną osobę lub organ). Zawiadomienie to wraz z informacją o możliwości jego odbioru w terminie siedmiu dni, licząc od dnia pozostawienia zawiadomienia, umieszcza się w oddawczej skrzynce

¹⁷⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 03.12.2007 r., sygn. akt II SA/Łd 818/07, LEX nr 510921;

¹⁸⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26.04.2018 r., sygn. akt VII SA/Wa 2220/17, LEX nr 2501100;

¹⁸¹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 06.02.2018 r., sygn. akt II SA/Lu 1065/17, LEX nr 2468051;

¹⁸² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24.11.2017 r., sygn. akt II FSK 3121/15, LEX nr 2427595;

¹⁸³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23.02.2018 r., sygn. akt II SA/Gl 36/18, LEX nr 2464247;

pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe, bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata. W przypadku niepodjęcia upomnienia w terminie siedmiu dni, pozostawia się powtórne zawiadomienie o możliwości odbioru przesyłki w terminie nie dłuższym niż czternaście dni od daty pierwszego zawiadomienia. Doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego, czternastego dnia pozostawienia upomnienia w placówce pocztowej lub w urzędzie właściwej gminy (miasta), a upomnienie pozostawia się w aktach sprawy. Na podstawie art. 44 k.p.a., upomnienie awizowane uznajemy za doręczone. Przepis art. 44 § 4 k.p.a. nie uzależnia skuteczności doręczenia przesyłki od umieszczenia na niej jakichkolwiek adnotacji, a jedynie od zachowania trybu przewidzianego w tym przepisie, w tym podwójnego awizowania przesyłki pod prawidłowym adresem.¹⁸⁴ Ale pozostawienie przesyłki w innym miejscu niż określone w art. 44 § 2 k.p.a., podobnie jak nieuzasadniona zmiana kolejności miejsc pozostawienia zawiadomienia, prowadzi do bezskuteczności doręczenia zastępczego.¹⁸⁵ Doręczenie zastępcze jest instytucją ściśle sformalizowaną i wymaga dla swojej skuteczności spełnienia wszystkich określonych przez prawo wymagań. Uchybienie któremukolwiek z elementów procedury doręczenia zastępczego powoduje, iż nie można skutecznie powołać się na domniemanie doręczenia.¹⁸⁶ Aby uznać prawidłowość doręczenia decyzji [upomnienia] w trybie art. 44 k.p.a., konieczne jest prawidłowe dokonanie wszystkich czynności przewidzianych w tym przepisie, tzn. pozostawienie w oddawczej skrzynce pocztowej adresata zawiadomienia o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej wraz z informacją o możliwości jej odbioru w terminie 7 dni, licząc od dnia pozostawienia zawiadomienia, w przypadku niepodjęcia w powyższym terminie przesyłki – pozostawienie powtórnego zawiadomienia o możliwości odbioru przesyłki w terminie nie dłuższym niż 14 dni od daty pierwszego zawiadomienia.¹⁸⁷ Umieszczenie na kopercie zawierającej przesyłkę [upomnienie] lub na dowodzie potwierdzającym doręczenie pisma odcisku pieczęci urzędu pocztowego i daty, czy też wzmianki o awizowaniu przesyłki nie jest wystarczające do przyjęcia, że spełnione zostały przesłanki doręczenia pisma przewidziane w art. 44 k.p.a. Konieczna jest wyraźna adnotacja, że doręczyciel zawiadomił adresata o przesyłce w sposób określony w przywołanym przepisie.¹⁸⁸ Brak adnotacji lub błędna adnotacja na zwróconej

¹⁸⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.02.2018 r., sygn. akt III SA/GI 969/17, LEX nr 2474175;

¹⁸⁵ Wyrok WSA w Opolu z dnia 26.04.2018 r., sygn. akt II SA/Op 80/18, LEX nr 2487187;

¹⁸⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.02.2018 r., sygn. akt IV SA/GI 812/17, LEX nr 2454441; Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14.02.2018 r., sygn. akt IV SA/GI 1136/17, LEX nr 2454492;

¹⁸⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 05.04.2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 182/18, LEX nr 2482912;

¹⁸⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12.04.2018 r., sygn. akt III SA/Gd 1050/17, LEX nr 2480142;

przesyłce, zamieszczona na kopercie lub zwrotnym potwierdzeniu odbioru, o miejscu umieszczenia awiza oznacza, że w tym zakresie dokument ten nie ma waloru dokumentu urzędowego, a tym samym nie korzysta z domniemania iż stanowi dowód tego, co zostało w tym dokumencie urzędowo stwierdzone.¹⁸⁹ Upomnienie awizowane pozostawia się w aktach sprawy. Brak jest podstaw do ponownego wysłania czy podjęcia próby doręczenia w innej formie niż zastępcza. Doręczenie pisma w toku postępowania administracyjnego może nastąpić tylko raz, zważywszy, że skutki procesowe ustawa łączy z doręczeniem w formie prawem przepisanej, a nie z faktycznym otrzymaniem tego upomnienia przez dłużnika.¹⁹⁰

Jednostkom organizacyjnym i organizacjom społecznym upomnienia doręcza się w lokalu ich siedziby do rąk osób uprawnionych do odbioru pism. Powinnością każdej jednostki organizacyjnej jest zapewnienie takiej organizacji odbioru pism, aby przebieg korespondencji odbywał się w sposób niezakłócony i wyłącznie przez osoby uprawnione. Jeśli osoba taka przebywa w miejscu wskazanym jako siedziba podmiotu i nie oświadcza doręczającemu, iż przyjmowanie przesyłek nie mieści się w zakresie jej obowiązków, nie można twierdzić, że doręczyciel doręczył przesyłkę do rąk osoby nieuprawnionej. Doręczający nie musi znać zakresu obowiązków i uprawnień osób znajdujących się w firmie, do której przesyłka jest adresowana, skoro zobowiązują się one do jej odbioru, składając własnoręczny podpis.¹⁹¹ Jeżeli osoba, obecna pod adresem siedziby firmy lub organizacji, posługuje się jej pieczętą i nie oświadczyła doręczającemu, że przyjmowanie przesyłek nie mieści się w zakresie jej obowiązków, to należy uznać, że jest to osoba uprawniona do odbioru przesyłki. Doręczający nie musi bowiem znać zakresu obowiązków i uprawnień osób zatrudnionych w firmie, do której przesyłka jest adresowana, skoro zobowiązują się one do jej odbioru, legitymując się przy tym pieczętą firmy.¹⁹²

Jeżeli odbierający pismo uchyla się od potwierdzenia doręczenia lub nie może tego uczynić, doręczający sam stwierdza datę doręczenia oraz wskazuje osobę, która odebrała pismo, i przyczynę braku jej podpisu. Samodzielne stwierdzenie przez doręczyciela daty odbioru oraz wskazanie osoby, która odebrała pismo może mieć miejsce w przypadku, gdy odbierający nie może się podpisać. W tej sytuacji doręczający jest obowiązany wskazać osobę, która odebrała pismo. Wskazanie osoby odbierającej pismo polega na podaniu imienia i nazwiska tej osoby oraz określeniu, czy jest to adresat (stosownie do art. 42 k.p.a.), czy też jego

¹⁸⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28.03.2018 r., sygn. akt I SA/OI 82/18, LEX nr 2475885;

¹⁹⁰ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 13.04.2018 r., sygn. akt II FSK 1031/16, LEX nr 2494303;

¹⁹¹ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 12.10.2017 r., sygn. akt I SA/Ke 432/17, LEX nr 2387296;

¹⁹² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.11.2017 r., sygn. akt II GSK 520/16, LEX nr 2408760; Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27.12.2017 r., sygn. akt I SA/Rz 725/17, LEX nr 2435536;

dorośli domownik (np. żona, córka), albo sąsiad lub dozorca domu (stosownie do art. 43 k.p.a.). Wówczas dodatkowo doręczający wskazuje przyczynę braku podpisu.¹⁹³

Jeżeli adresat odmawia przyjęcia upomnienia, pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Upomnienie wraz z adnotacją włącza się do akt sprawy. Wówczas uznaje się, że upomnienie doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata. Strona nie może traktować odmowy przyjmowania pism jako jeszcze jednego środka obrony własnych interesów. Musi liczyć się z tym, że nieuzasadniona odmowa przyjęcia pisma prowadzi do uznania doręczenia jako prawnie skutecznego.¹⁹⁴

Nierzadko zdarza się, że wierzyciel nie jest w stanie ustalić miejsca pobytu dłużnika. Mimo dołożenia wszelkiej staranności okazuje się, że dłużnik nie posiada żadnego adresu zamieszkania, ani zameldowania, nigdzie nie pracuje i nie można ustalić też jego miejsca pobytu. Wówczas, na potrzeby przymusowego wyegzekwowania podatku, wójtowie sięgają po rozwiązanie zawarte w art. 34 k.p.a. Przepis ten stanowi, iż organ administracji publicznej wystąpi do sądu z wnioskiem o wyznaczenie przedstawiciela dla osoby nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych, o ile przedstawiciel nie został już wyznaczony. Przedstawiciel dla nieobecnego w postępowaniu administracyjnym może być ustanowiony tylko dla osoby żyjącej.¹⁹⁵ Przedstawiciel osoby nieobecnej jest podmiotem niepodporządkowanym służbowo i organizacyjnie organowi administracji, zaś jego rolą jest ochrona interesów strony. Mandat swój czerpie z orzeczenia sądu powszechnego, wskazującego go jako przedstawiciela strony.¹⁹⁶ W takiej sytuacji upomnienie wystawione dla dłużnika nieznanego z miejsca pobytu, doręcza się ustanowionemu przez sąd przedstawicielowi dla osoby nieobecnej.

Przepisy art. 39 i następane k.p.a., regulujące kwestie doręczeń w postępowaniu administracyjnym, nie mają charakteru uznaniowego. Są to przepisy bezwzględnie obowiązujące, które nie pozostawiają organom administracji żadnego „luzu decyzyjnego”. Charakter sprawy nie ma żadnego wpływu na ustalenie daty doręczenia decyzji [upomnienia]¹⁹⁷ stronie.¹⁹⁸

¹⁹³ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23.10.2013 r., sygn. akt II SA/Sz 554/13, LEX nr 1390313;

¹⁹⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21.11.2014 r., sygn. akt I OSK 1653/13, LEX nr 1590990;

¹⁹⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.05.2016 r., sygn. akt I OSK 2794/15, LEX nr 2108347;

¹⁹⁶ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20.07.2016 r., sygn. akt II SA/Ke 40/16, LEX nr 2105461;

¹⁹⁷ Przypis autora;

¹⁹⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17.10.2007 r., sygn. akt II SA/Kr 531/06, LEX nr 496320;

3.4. Rozliczenie wpłaty po doręczeniu upomnienia

Po doręczeniu upomnienia na dłużniku ciąży jego koszty, które obciążają zobowiązanego i są pobierane na rzecz wierzyciela. Obowiązek uiszczenia kosztów upomnienia przez zobowiązanego powstaje z chwilą doręczenia upomnienia. Dłużnik, który dokonał zapłaty całej zaległości przed doręzeniem upomnienia, kosztów upomnienia już nie ponosi. Jeżeli zapłata zaległości następuje po doręczeniu upomnienia, dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na poczet tych kosztów. O kolejności zaliczania wpłat rozstrzyga jednak nie u.p.e.a., lecz art. 62 § 1 i § 1a o.p. Jeżeli na podatniku ciąży zobowiązania z różnych tytułów, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatek wskaże, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty. Jeżeli na podatniku ciąży koszty doręczonego upomnienia, dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na poczet tych kosztów. Rozliczając wpłatę w poczet zaległości wierzyciel winien mieć na uwadze zapisy art. 55 § 2 o.p., który stanowi, iż jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Dobrowolne wykonanie części obowiązku ciążącego na zobowiązanym nie może niweczyć skutku w postaci doręczenia upomnienia. Nie uchyla również możliwości wszczęcia postępowania egzekucyjnego w stosunku do tej części należności, która nie została w sposób nieprzymuszony uiszczona.¹⁹⁹ Reasumując: jeśli po doręczeniu upomnienia, a przed wszczęciem egzekucji, dłużnik zapłaci zaległość, z kwoty tej w pierwszej kolejności zalicza się koszty upomnienia, a następnie pozostałą kwotę rozlicza się proporcjonalnie na zaległy podatek i odsetki. W sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Co do zasady, postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych wydaje się z urzędu. Od tej zasady są jednak cztery wyjątki, kiedy to postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych wydaje się na wniosek podatnika. Wyjątek ten zachodzi w przypadkach gdy: wpłata w całości pokrywa kwotę główną zaległości wraz z odsetkami za zwłokę lub zaliczenie wpłaty następuje w całości zgodnie z żądaniem podatnika, lub kwota wpłaty podlegająca zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia nie przekracza pięciokrotności

¹⁹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 05.01.2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1138/11, LEX nr 1107277;

kosztów upomnienia, lub od wpłat dokonanych po terminie płatności nie naliczono odsetek za zwłokę zgodnie z art. 54 § 1 pkt 5 o.p.

Jeżeli wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, koszty upomnienia są pobierane na rzecz komórki organizacyjnej wierzyciela, do której zadań należy prowadzenie egzekucji.

Koszty upomnienia podlegają ściągnięciu w trybie określonym dla kosztów egzekucyjnych. Jeżeli z jakichś powodów dłużnik zalega z zapłatą tylko kosztów upomnienia, wierzyciel ma prawo dochodzić tych kosztów w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wystawiając tytuł wykonawczy, który realizuje organ egzekucyjny.

3.5. Koszty upomnienia a ulga w spłacie zaległości podatkowej

Koszty upomnienia podlegają ściągnięciu w trybie określonym dla kosztów egzekucyjnych. Kwestię kosztów egzekucyjnych reguluje dział I. rozdział 6. u.p.e.a. Warto jednak już teraz wspomnieć zagadnienie umorzenia kosztów upomnienia, które jest przedmiotem zainteresowania wielu wierzycieli. Umorzenie kosztów powstałych na skutek wystosowania do strony upomnienia może nastąpić wyłącznie na podstawie przepisów określających zasady umarzania kosztów postępowania egzekucyjnego w administracji. Wynika to z wykładni art. 15 § 2 zdanie 2 u.p.e.a., który stanowi, że koszty upomnienia podlegają ściągnięciu w trybie określonym dla kosztów egzekucyjnych. Umorzenie kosztów powstałych na skutek wystosowania do strony upomnienia może nastąpić wyłącznie na podstawie przepisów określających zasady umarzania kosztów postępowania egzekucyjnego w administracji.²⁰⁰ Umorzenie kosztów upomnienia może więc nastąpić na podstawie art. 64e u.p.e.a.. Przepis ten reguluje, iż prawo umorzenia w całości lub w części kosztów egzekucyjnych (kosztów upomnień) przysługuje organowi egzekucyjnemu i to tylko w przypadku, gdy koszty te przypadają na jego rzecz. Jak potwierdza orzecznictwo: Umorzenie kosztów upomnienia może nastąpić na podstawie art. 64e u.p.e.a. Oznacza to, że o umorzeniu tych kosztów orzeka organ egzekucyjny, natomiast kompetencji takiej nie ma organ wydający decyzję w sprawie podatków lokalnych. Organ ten orzeka wyłącznie w sprawie, której przedmiotem jest umorzenie zaległego podatku.²⁰¹ Przyjęcie takiego rozwiązania ograniczałoby możliwość umarzania kosztów upomnienia przypadających na rzecz wierzycieli, którzy jednocześnie posiadają kompetencje organów egzekucyjnych. W odniesieniu do

²⁰⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11.04.2013 r., sygn. akt I OSK 1833/12, LEX nr 1336329;

²⁰¹ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 08.03.2013 r., sygn. akt I OSK 1661/12, LEX nr 1339590;

podatków lokalnych, w zdecydowanej większości są wierzyciele, którzy takich uprawnień nie posiadają. Podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego czy od środków transportowych, w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, na wniosek wójta, burmistrza (prezydenta miasta) dochodzi naczelnik urzędu skarbowego. Oznacza to, że tylko niewielka grupa wierzycieli, będących jednocześnie organami egzekucyjnymi [o tym kto takie uprawnienia posiada w rozdziale następnym] miałyby prawo do udzielenia ulgi w spłacie kosztów upomnień, a zwłaszcza do umorzenia tych kosztów. Dodatkowo u.p.e.a., zwłaszcza art. 64e § 2, uzależnia umorzenie kosztów upomnień trzema warunkami, z których wystarczy istnienie jednego z nich. Koszty upomnień mogą być umorzone, jeżeli stwierdzono nieściągalność od zobowiązanego dochodzonego obowiązku lub gdy zobowiązany wskaże, że nie jest w stanie ponieść kosztów upomnień bez znacznego uszczerbku dla swojej sytuacji finansowej. Koszty upomnień mogą być też umorzone, jeżeli za umorzeniem przemawia ważny interes publiczny. Wreszcie koszty upomnień mogą być umorzone, jeżeli ściągnięcie tylko kosztów upomnień spowodowałoby niewspółmierne wydatki egzekucyjne. Przepis art. 64e u.p.e.a. wskazuje przesłanki, których zaistnienie daje organowi możliwość podjęcia rozstrzygnięcia w zakresie umorzenia kosztów egzekucyjnych [kosztów upomnień]. Należy również wskazać, że rozstrzygnięcie w tym zakresie podejmowane jest w ramach tzw. uznania administracyjnego, o czym świadczy użycie w art. 64e u.p.e.a. określenia „może”. Konstrukcja uznania administracyjnego oznacza, że stwierdzenie przez organ egzekucyjny w sprawie istnienia określonych przesłanek może, lecz nie musi prowadzić do rozstrzygnięcia uwzględniającego wniosek strony. Należy jednak mieć na uwadze, że tego rodzaju konstrukcja uznania administracyjnego nie wyraża się w swobodzie oceny w danym stanie faktycznym sprawy, ale w możliwości negatywnego dla wnioskodawcy rozstrzygnięcia, nawet przy ustaleniu istnienia przesłanek umorzenia.²⁰² W postępowaniu określonym treścią art. 64e § 1 u.p.e.a., wszczynanym na wniosek strony, organ jest związany wnioskiem, co oznacza, iż nie może oceniać z urzędu przesłanek umorzenia kosztów egzekucyjnych [kosztów upomnień] w rozumieniu art. 64e § 2 pkt 1-3 i § 3 u.p.e.a., we wniosku niewymienionych.²⁰³

Jak już zostało wspomniane, zdecydowana większość wierzycieli podatków lokalnych, a więc wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), nie posiada uprawnień organów egzekucyjnych. Co zatem z kosztami upomnień przypadających na rzecz wierzycieli niebędących organami egzekucyjnymi? Kierując się art. 15 § 2 i art. 64e u.p.e.a. oraz przytoczonym wyżej orzecznictwem odpowiedź byłaby prosta. Nie ma podstawy prawnej do

²⁰² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14.11.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 661/17, LEX nr 2411789;

²⁰³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.11.2016 r., sygn. akt II GSK 2958/16, LEX nr 2170554;

umorzenia takich kosztów upomnień. Jednak wątpliwości w tym temacie zasiało postanowienie NSA w Warszawie: (...) analiza wskazanych przepisów nasuwa wątpliwości co do trafności przywołanego powyżej poglądu na kanwie zawisłego przed sądem sporu kompetencyjnego. Zauważyć należy, że zarówno w judykaturze, jak i doktrynie zwracano uwagę, iż ustawowe odesłanie w sprawie trybu ściągnięcia kosztów upomnienia do stosowania przepisów o kosztach egzekucyjnych może świadczyć o odrębności czynności wysłania upomnienia od samego postępowania egzekucyjnego. W konsekwencji w nauce zaprezentowano stanowisko, wedle którego w przypadku należności pieniężnych tytuł wykonawczy dotyczący należności głównej może stanowić podstawę egzekucji nieuiszczonych kosztów upomnienia, ale trzeba odrębnie wskazać w tytule wysokość należności głównej i kosztów upomnienia (zob. A. Skoczylas (w:) Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, red. R. Hauser i A. Skoczylas, Warszawa 2011, s. 91 i powołane tam publikacje i orzeczenie). Poza sygnalizowanymi odrębnościami nakazującymi ostrożność w sięganiu do regulacji dotyczących kosztów egzekucyjnych w odniesieniu do kosztów upomnienia, dostrzec przede wszystkim należy, że art. 15 § 2 u.p.e.a. zastrzega, iż koszty upomnienia obciążające zobowiązanego, są należne wierzycielowi (w niniejszej sprawie Wójtowi). Nie może zatem ulegać wątpliwości, że to Wójt jest "dysponentem" tych kosztów. Tym samym brak jest racji przemawiających za tym, by to inny organ decydował - i to na zasadzie uznania - o umorzeniu należności przypadających wierzycielowi, tym bardziej w sytuacji, gdy organ egzekucyjny nie prowadzi względem podatnika postępowania egzekucyjnego (...). Sąd podziela przy tym argumentację Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków - Prądnik, który trafnie wskazywał, że identyfikowanie sposobu dochodzenia kosztów upomnienia także z ich umorzeniem nie jest uzasadnione. Unormowanie zawarte w art. 15 § 2 zd. 3 u.p.e.a. stanowiące, że koszty upomnienia podlegają ściągnięciu w trybie określonym dla kosztów egzekucyjnych nie oznacza automatycznie, że mają być one również umarzane według zasad przewidzianych dla kosztów egzekucyjnych. Ściągnięcie nie jest równoznaczne z przyjęciem zasad umorzenia. Zagadnienie to jest tym bardziej istotne, że art. 64e u.p.e.a., a więc przepis regulujący umorzenie kosztów egzekucyjnych, wyraźnie przewiduje, że organ egzekucyjny może umorzyć koszty egzekucyjne przypadające na jego rzecz (podkr. Sądu). Uwaga ta koresponduje zresztą z wcześniej przywołanym wnioskiem, że na zasadzie uznania o umorzeniu powinien orzekać ten organ, któremu koszty te są należne. Ponadto zauważyć należy, że przyjęcie jako właściwego organu egzekucyjnego oznaczałoby w istocie, że warunkiem uzyskania umorzenia byłoby wszczęcie egzekucji. Tymczasem art. 15 § 2 u.p.e.a. jednoznacznie przesądza, że obowiązek uiszczenia kosztów upomnienia powstaje u zobowiązanego już z chwilą doręczenia upomnienia, a więc

na etapie przedegzekucyjnym, kiedy nie jest jeszcze pewne, czy egzekucja rzeczywiście zostanie wszczęta. Możliwe są przy tym sytuacje, w których zobowiązany po otrzymaniu upomnienia zwróci się do wierzyciela z propozycją rozłożenia na raty lub umorzenia należności głównej z wnioskiem o jednoczesne umorzenie kosztów upomnienia. Zatem, jeśli wierzyciel chciałby uwzględnić wniosek bez kierowania sprawy do egzekucji, to powinien mieć jednocześnie możliwość umorzenia kosztów upomnienia. Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że organ egzekucyjny może umorzyć jedynie te koszty, które przypadają na jego rzecz. Nie może on bowiem ingerować w przychody i wierzytelności podmiotów, na których rzecz prowadzi egzekucję. Sąd przychylił się tym samym do stanowiska prezentowanego przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków - Prądnik wskazującego na możliwość przyjęcia rozwiązań przewidzianych w ustawie o finansach publicznych. Chociaż bowiem sama ustawa o finansach publicznych nie stanowi wprost o umarzaniu kosztów upomnienia, to jednak przyjąć należy, że umorzenie takie jest dopuszczalne w ramach udzielania ulg w zakresie "niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publiczno-prawnym" na podstawie art. 64 tej ustawy (podobnie zob. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 5 listopada 2014 r., sygn. akt I SA/Bk 257/14 - treść orzeczenia dostępna na <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). W świetle art. 61 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych organem pierwszej instancji właściwym do wydawania decyzji w odniesieniu do wspomnianych należności jest m.in. wójt.²⁰⁴

Reasumując powyższe, wierzyciel będący jednocześnie organem egzekucyjnym ma prawo umarzać zaległe koszty upomnienia na podstawie art. 64e u.p.e.a., zaś wierzyciel, który nie posiada kompetencji organu egzekucyjnego, mógłby ewentualnie umarzać zaległe koszty upomnienia na mocy art. 64 u.f.p. W ocenie autorki niniejszej rozprawy, takie rozwiązanie jest nie do przyjęcia. Prowadzi do nierównego traktowania dłużników takiej samej należności, co w państwie prawa nie powinno mieć miejsca. Nie dość, że różne byłyby podstawy prawne udzielenia takiej ulgi, różne byłyby przesłanki udzielenia ulgi, to jeszcze sama ulga miałaby różne oblicze.

Umorzenie kosztów upomnień zarówno przez wierzyciela posiadającego kompetencje organu egzekucyjnego jak i wierzyciela bez takich uprawnień, odbyć się może na wniosek dłużnika. Przyznana w ten sposób ulga jest uznaniem administracyjnym. Wniosek dłużnika o umorzenie kosztów upomnienia oraz charakter uznaniowy ulgi, to jedyny wspólny mianownik postępowania prezydenta miasta będącego jednocześnie wierzycielem i organem

²⁰⁴ Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 04.08.2015 r., sygn. akt II FW 2/15, LEX nr 1770794;

egzekucyjnym oraz prezydenta miasta, który jest tylko wierzycielem. Dalsze działania obydwu wierzycieli, w przedmiocie udzielenia ulgi z tytułu kosztów upomnienia, są różne. Wierzyciel posiadający kompetencje organu egzekucyjnego może ulgi udzielić na podstawie art. 64e u.p.e.a., a wójt nieposiadający takich kompetencji – na podstawie art. 64 u.f.p. Pierwszy może to uczynić tylko w trakcie postępowania egzekucyjnego w administracji, drugi – również przed skierowaniem tytułu wykonawczego do egzekucji. Aby umorzyć koszty upomnienia, wierzyciel będący jednocześnie organem egzekucyjnym, musi stwierdzić nieściągalność od zobowiązanego dochodzonego obowiązku lub zobowiązany musi wykazać, że nie jest w stanie ponieść kosztów egzekucyjnych bez znacznego uszczerbku dla swojej sytuacji finansowej, albo za umorzeniem przemawia ważny interes publiczny, albo ściągnięcie tylko kosztów upomnień spowodowałoby niewspółmierne wydatki egzekucyjne. Natomiast przesłanki udzielenia ulgi przez wierzyciela, który swoje tytuły wykonawcze kieruje do naczelnika urzędu skarbowego odbyć się może w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym – to w przypadku umorzenia kosztów upomnienia w całości. Jeśli koszty upomnienia miałyby ulec umorzeniu w części, to ulgę tę uzasadniają względy społeczne lub gospodarcze, w szczególności możliwości płatnicze zobowiązanego. Ponadto, wierzyciel nieposiadający kompetencji organu egzekucyjnego, w ramach prawa do ulgi uznaniowej, nie musi ograniczać się tylko do umorzenia kosztów upomnienia. U.f.p. daje mu jeszcze możliwość przyznania ulgi w postaci umorzenia kosztów upomnienia w części, odroczenia w całości lub w części kosztów upomnienia lub rozłożenia ich na raty, tak w całości jak i w części. Idąc dalej, jeśli – tak jak chce postanowienie NSA w Warszawie – wójt nieposiadający kompetencji organu egzekucyjnego, do umorzenia kosztów upomnienia miałby stosować art. 64 u.f.p., to ust. 1 pkt 1 tego artykułu stanowi o umarzaniu należności publicznoprawnych (kosztów upomnienia) z urzędu. Oznacza to, że wójt nieposiadający kompetencji organu egzekucyjnego, w przypadku czterech enumeratywnie wymienionych przesłanek, mógłby umarzać koszty upomnienia z urzędu. Do przesłanek tych należą sytuacje, gdy dłużnik osoba fizyczna - zmarła, nie pozostawiając żadnego majątku albo pozostawiła majątek niepodlegający egzekucji na podstawie odrębnych przepisów, albo pozostawiła przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 6000 zł lub osoba prawna - została wykreślona z właściwego rejestru osób prawnych przy jednoczesnym braku majątku, z którego można by egzekwować należność, a odpowiedzialność z tytułu należności nie przechodzi z mocy prawa na osoby trzecie, lub zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów dochodzenia i egzekucji tej należności lub postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne, lub jednostka organizacyjna

nieposiadająca osobowości prawnej uległa likwidacji. Podsumowując, wójt nieposiadający kompetencji organu egzekucyjnego dysponowałby dużo większym spektrum możliwości udzielenia ulgi z tytułu kosztów upomnienia. A to oznacza nierównoprawne traktowanie podatników (dłużników) i prowadzi do naruszenia nie tylko ogólnych zasad postępowania podatkowego czy egzekucyjnego, ale także norm konstytucyjnych.

Tab.1. Porównanie udzielenia ulgi w spłacie kosztów upomnienia w zależności od kompetencji wierzyciela:

	Wierzyciel posiadający kompetencje organu egzekucyjnego	Wierzyciel nieposiadający kompetencji organu egzekucyjnego
Podstawa prawna	Art. 64e u.p.e.a.	Art. 64 u.f.p.
Przesłanki udzielenia ulgi	1. stwierdzono nieściągalność od zobowiązanego dochodzonego obowiązku lub gdy zobowiązany wykaże, że nie jest w stanie ponieść kosztów egzekucyjnych bez znacznego uszczerbku dla swojej sytuacji finansowej; 2. za umorzeniem przemawia ważny interes publiczny; 3. ściągnięcie tylko kosztów egzekucyjnych spowodowałoby niewspółmierne wydatki egzekucyjne;	1. umorzenie w całości - w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym, 2. umorzenie w części, odroczenie terminu spłaty całości albo części należności lub rozłożenie na raty płatność całości albo części należności - w przypadkach uzasadnionych względami społecznymi lub gospodarczymi, w szczególności możliwościami płatniczymi zobowiązanego
Rodzaje ulg w spłacie	Umorzenie kosztów upomnienia;	1.Umorzenie w całości kosztów upomnienia; 2.Umorzenie w części kosztów upomnienia; 3.Odroczenie w całości kosztów upomnienia; 4.Odroczenie w części kosztów upomnienia; 5.Rozłożenie na raty w całości kosztów upomnienia; 6.Rozłożenie na raty części kosztów upomnienia;
Warunki dodatkowe	Tylko w trakcie toczącego się postępowania egzekucyjnego w administracji	Brak warunków dodatkowych

3.6. Brak obowiązku przesłania upomnienia

Obowiązku przesłania zobowiązanemu upomnienia nie stosuje się jednak do egzekucji należności pieniężnych państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, o których mowa w u.w.p.d.p. Rzeczpospolita Polska zobowiązała się do udzielania wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych państwom będącym członkami Unii Europejskiej oraz państwom niebędącym członkiem Unii Europejskiej, zwanym w ustawie państwami trzecimi. Zobowiązaniami tymi, jak chce art. 2 u.w.p.d.p., są: podatki i należności celne pobierane przez Rzeczpospolitą Polską, państwo członkowskie Unii Europejskiej lub w ich imieniu, przez ich jednostki podziału terytorialnego lub administracyjnego, w tym organy lokalne, lub w imieniu tych jednostek lub organów, a także w imieniu Unii Europejskiej; refundacje, interwencje i inne środki stanowiące część całkowitego lub częściowego systemu finansowania Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji (EFRG) oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW), w tym kwoty należne w związku z tymi działaniami; opłaty i inne należności pieniężne przewidziane w ramach wspólnej organizacji rynku Unii Europejskiej dla sektora cukru; kary, grzywny, opłaty i dopłaty administracyjne związane z należnościami pieniężnymi, o których mowa wyżej, nałożone przez organy właściwe do pobierania podatków i należności celnych lub właściwe do prowadzenia postępowań administracyjnych dotyczących podatków i należności celnych lub potwierdzonych przez organy administracyjne lub sądowe na wniosek organów właściwych w sprawie podatków i należności celnych; opłaty za zaświadczenia i podobne do zaświadczeń dokumenty wydane w postępowaniach administracyjnych w sprawie należności pieniężnych; odsetki i koszty związane z wyżej wymienionymi należnościami pieniężnymi, w związku z którymi możliwe jest zwrócenie się o wzajemną pomoc; przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Obowiązku przesłania zobowiązanemu upomnienia nie stosuje się również do egzekucji administracyjnych kar pieniężnych lub grzywien administracyjnych nałożonych na pracodawcę delegującego pracownika z terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w związku z naruszeniem przepisów dotyczących delegowania pracowników w ramach świadczenia usług.

Jedną z fundamentalnych zasad postępowania egzekucyjnego w administracji jest obowiązek przesłania przez wierzyciela zobowiązanemu upomnienia, przed wszczęciem egzekucji. Ustawodawca zastrzega jednak, że zasada ta obowiązuje, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej. Takim *lex specialis* jest rozporządzenie w sprawie określenia należności

pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia²⁰⁵. Przepis ten enumeratywnie wskazuje 11 sytuacji, w których egzekucja administracyjna może być wszczęta bez doręczenia upomnienia. Zwróćmy uwagę, że rozporządzenie to daje prawo do wszczęcia egzekucji bez wcześniejszego doręczenia upomnienia, a nie nakłada obowiązku stosowania tego przepisu.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy należności pieniężnych, w przypadku których, na podstawie przepisów szczególnych, przed skierowaniem sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego zobowiązanemu zostało doręczone wezwanie do zapłaty.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy należności pieniężnych, których obowiązek uiszczenia powstaje z mocy prawa, a wysokość tych należności została określona w ostatecznym orzeczeniu. Przy czym przytaczając wyrok sądu administracyjnego, brak obowiązku uprzedniego doręczenia upomnienia dotyczy tych należności pieniężnych, których wysokość została określona w orzeczeniu deklaratoryjnym. Egzekucja orzeczeń konstytuujących zobowiązanie pieniężne powinna być poprzedzona doręczeniem upomnienia.²⁰⁶ Przykładem należności pieniężnych, których obowiązek uiszczenia powstaje z mocy prawa, w odniesieniu do dochodów jednostek samorządu terytorialnego, szczególnie gmin, jest: podatek od nieruchomości od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, podatek rolny od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, podatek leśny od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, podatek od środków transportowych czy opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Nie można jednak uogólniać twierdząc, że na zaległości z tych tytułów wójt nie ma obowiązku doręczenia upomnienia. Musi być jeszcze spełniona druga przesłanka, a mianowicie wysokość tych należności została określona w ostatecznym orzeczeniu. Czyli nie wystarczy złożenie deklaracji przez podatnika, do wszczęcia egzekucji administracyjnej bez doręczenia upomnienia, konieczne jest jeszcze istnienie orzeczenia, decyzji określającej wysokość zobowiązania i to decyzji ostatecznej.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy należności pieniężnych wynikających z orzeczeń, którym nadano

²⁰⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (Dz. U. z 2017 r., poz. 131);

²⁰⁶ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 29.01.2016 r., sygn. akt I SA/Lu 746/15, LEX nr 2013505;

rygor natychmiastowej wykonalności. Orzeczeniem, o którym mowa może być zarówno decyzja deklaratoryjna (na przykład decyzja w sprawie określenia wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi) jak i decyzja konstytutywna (na przykład decyzja w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości dla osoby fizycznej). Warunek jaki musi spełniać ta decyzja, to nadany rygor natychmiastowej wykonalności. Kwestię rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej reguluje art. 239b o.p. Rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany tylko decyzji nieostatecznej i tylko w czterech enumeratywnie wymienionych przez ustawodawcę przypadkach. Należą do nich: posiadanie przez organ podatkowy informacji, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy należności pieniężnych dochodzonych w ponownie wszczętej egzekucji administracyjnej w przypadku, o którym mowa w art. 61 u.p.e.a. Wskazany przepis dopuszcza wszczęcie ponownej egzekucji wyłącznie po wcześniejszym umorzeniu postępowania egzekucyjnego w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Jednak warunkiem wszczęcia ponownej egzekucji jest ujawnienie majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych. Tylko w takim przypadku ponowna egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy należności pieniężnych państw członkowskich Unii Europejskiej/Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu dochodzonych na podstawie art. 84 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz. Urz. UE L 166 z 30.04.2004, str. 1, z późn. zm. – Dz. Urz. UE polskie wydanie specjalne, rozdz.5, tom 5, str. 72). Chodzi o ściąganie i odzyskiwanie składek należnych instytucji jednego Państwa Członkowskiego oraz odzyskiwanie świadczeń udzielonych nienależnie przez instytucję jednego Państwa Członkowskiego.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy kosztów upomnienia. Przepis ten zezwala na przymusowe

dochodzenie samych tylko zaległych kosztów upomnienia. Regulacja ta była szczególnie wykorzystywana do końca 2015 r. kiedy to ówczesne obowiązujące przepisy prawa nie dawały takich możliwości jak dzisiaj. Nowelizacją o.p. wprowadzoną w życie od 1 stycznia 2016 r., wierzyciel ma obowiązek dokonać wpłaty zaliczyć w pierwszej kolejności na poczet kosztów upomnienia. Dlatego w chwili obecnej, tytuły wykonawcze wystawiane na same tylko koszty upomnienia są rzadkością. Dotyczą raczej przypadków, w których organ podatkowy umorzył w drodze decyzji uznaniowej zaległy podatek oraz odsetki za zwłokę, w wyniku czego pozostały do zapłaty koszty upomnienia.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy kosztów egzekucyjnych. Chodzi między innymi o koszty egzekucyjne, które poniósł wierzyciel w nieskutecznej egzekucji, a po ujawnieniu majątku lub źródeł dochodu zobowiązanego chciałby je odzyskać w ponownie wszczętej egzekucji.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy grzywien w celu przymuszenia nakładanych w postępowaniu egzekucyjnym obowiązków o charakterze niepieniężnym.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku, gdy dotyczy odszkodowań orzeczonych w sprawach o naprawienie szkód wyrządzonych przez skazanych w mieniu zakładów karnych i aresztów śledczych.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia do dnia 31 grudnia 2015 r. – w przypadku grzywien wymierzonych mandatem karnym i innych należności pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym skarbowym. Z uwagi na upływ wskazanej daty, w chwili obecnej, przepis ten jest przepisem martwym.

Egzekucja administracyjna może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia w przypadku grzywien nałożonych do dnia 31 grudnia 2015 r. w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia. Grzywny w drodze mandatu karnego nakładanego na przykład przez straż miejską w postępowaniu w sprawach o wykroczenia, wymagają dziś, dla przymusowego dochodzenia ich w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, uprzedniego doręczenia upomnienia. Tylko grzywny nałożone w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia do dnia 31 grudnia 2015 r., w celu wszczęcia egzekucji nie wymagały uprzedniego doręczenia upomnienia.

Przymusowe dochodzenie podatków i opłat lokalnych

1. Organy egzekucyjne

Organem egzekucyjnym w zakresie przymusowego dochodzenia podatków lokalnych, uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych jest naczelnik urzędu skarbowego. Jeżeli wierzyciel nie jest jednocześnie organem egzekucyjnym, niezwłocznie kieruje tytuł wykonawczy do właściwego miejscowo naczelnika urzędu skarbowego. Właściwość miejscową organu egzekucyjnego w egzekucji należności pieniężnych z praw majątkowych lub ruchomości ustala się według miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego. Jeżeli znany przed wszczęciem egzekucji majątek zobowiązanego lub większa jego część nie znajduje się na terenie działania organu egzekucyjnego ustalonego według miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego, właściwość miejscową ustala się według miejsca położenia składników tego majątku. Za miejsce położenia majątku można uznać miejsce zamieszkania zobowiązanego. W takim przypadku tytuł wykonawczy kieruje się do naczelnika urzędu skarbowego według miejsca zamieszkania zobowiązanego. Na tym etapie postępowania nie jest bowiem istotne, czy znajdujący się tam majątek nadaje się do egzekucji.

Organem egzekucyjnym może być też właściwy organ gminy o statusie miasta, wymienionej w odrębnych przepisach oraz gminy wchodzącej w skład powiatu warszawskiego. Organ ten jest uprawniony do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych, z wyjątkiem egzekucji z nieruchomości, w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, dla których ustalania lub określania i pobierania jest właściwy ten organ. Na przykład: prezydent miasta jest organem jedynie właściwym do przeprowadzania egzekucji na podstawie wystawionych przez niego tytułów wykonawczych. Organ jednostki samorządu terytorialnego jest organem egzekucyjnym w zakresie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych w zakresie podatku, do którego ustalania i pobierania jest on upoważniony.²⁰⁷

²⁰⁷ H. Kmiecik, Windykacja podatków komentarz praktyczny, Taxpress Warszawa 2010, s.42-43;

Organem egzekucyjnym w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych może być ponadto inny organ w zakresie określonym odrębnymi ustawami. Taką odrębną ustawą nadającą kompetencje organu egzekucyjnego wójtom, burmistrzom, prezydentom miast, zarządom związków międzygminnych, po podpisaniu stosownych porozumień (...), w odniesieniu do egzekucji opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi jest ustawa o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, a zwłaszcza art. 6qa tej ustawy.²⁰⁸

W przypadku najbardziej dolegliwego środka egzekucyjnego jakim jest egzekucja z nieruchomości, tytuł wykonawczy wierzyciel skieruje do naczelnika urzędu skarbowego według miejsca położenia nieruchomości. W przypadku egzekucji administracyjnej z nieruchomości organem egzekucyjnym może być tylko i wyłącznie naczelnik urzędu skarbowego według miejsca położenia nieruchomości. Kompetencji tych nie posiada żaden wójt, burmistrz, prezydent miasta czy zarząd związku międzygminnego.

Organ egzekucyjny bada dopuszczalność egzekucji, ale nie bada zasadności wymagalności obowiązku wskazanego w tytule wykonawczym. Naczelnik urzędu skarbowego nie zajmuje się na przykład sprawdzaniem, czy wójt dobrze naliczył podatek od nieruchomości, który wykazał w tytule wykonawczym. Bada natomiast, czy jest właściwy do prowadzenia egzekucji, o którą wnioskuje wójt; czy tytuł wykonawczy spełnia wszystkie wymogi nałożone literą prawa; itd. Jeżeli na przykład tytuł wykonawczy nie spełnia wymogów prawnych, uchybia art. 27 u.p.e.a.²⁰⁹, albo obowiązek, którego dotyczy tytuł wykonawczy, nie podlega egzekucji administracyjnej, albo organ egzekucyjny uprawdopodobni, że nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, to organ egzekucyjny nie przystępuje do egzekucji i zawiadamia wierzyciela o przyczynach nieprzystąpienia do egzekucji. Na wniosek wierzyciela niebędącego jednocześnie organem egzekucyjnym, złożony w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o przyczynach nieprzystąpienia do egzekucji, organ egzekucyjny wydaje postanowienie o nieprzystąpieniu do egzekucji lub przystępuje do egzekucji. Na postanowienie organu egzekucyjnego o nieprzystąpieniu do egzekucji wierzycielowi, niebędącemu jednocześnie organem egzekucyjnym, przysługuje zażalenie.

Termin realizacji tytułu wykonawczego nigdzie w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie jest wyraźnie określony. W sprawach nieuregulowanych u.p.e.a. zastosowanie ma k.p.a. Dlatego zgodnie z art. 35 k.p.a., organy administracji publicznej obowiązane są załatwić sprawy bez zbędnej zwłoki. Załatwianie sprawy wymagającej

²⁰⁸ H. Kmieciak, Zmiany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji – praktyka, Taxpress Warszawa 2015, s.41-42;

²⁰⁹ Tamże s. 42-43;

postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Do terminów tych nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu. W praktyce rzadko się jednak zdarza, aby w tak szybkim terminie, zwłaszcza naczelnicy urzędów skarbowych, realizowali tytułu wykonawcze. Dlatego ważne jest, aby wierzyciel interesował się losami wystawionego tytułu wykonawczego i zaległości w nim zawartych.²¹⁰

Z przeprowadzonych na potrzeby niniejszej rozprawy badań wynika, że na 231 gmin i 8 związków międzygminnych biorących udział w ankiecie, tylko 17 gminnych organów podatkowych i 2 związki międzygminne ma własne organy egzekucyjne. Natomiast 58 jednostek (co stanowi 24,27% badanych) jest zdania, aby wójtom, burmistrzom, prezydentom miast, zarządom związków międzygminnych nadać uprawnienia organu egzekucyjnego w odniesieniu do wszystkich dochodów podatkowych jednostki. Czy spowoduje to lepszą, to jest szybszą i skuteczniejszą egzekucję dochodów? Nie można w chwili obecnej jednoznacznie odpowiedzieć na to pytanie.

Podstawowym kryterium ustalenia właściwości miejscowej organów egzekucyjnych jest miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego. Wierzyciel wystawia wówczas tytuł według miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego. Przy czym miejsce zamieszkania nie musi być tożsame z miejscem zameldowania dłużnika. Badanie właściwości jakiegokolwiek organu administracyjnego w sprawie należy zacząć od ustalenia właściwości rzeczowej (merytorycznej). Sprawdzenie, kto (jaki organ) jest właściwy miejscowo trzeba traktować jako dalszą czynność, dokonywaną zawsze z uwzględnieniem kryteriów wynikających z art. 21 k.p.a. lub przepisów innych ustaw. Zasada praworządności nie dopuszcza jednocześnie właściwości dwóch organów administracji publicznej w tej samej sprawie.²¹¹ Właściwość miejscowa organu egzekucyjnego ustalana na podstawie art. 22 § 2 u.p.e.a., tj. stosownie do siedziby zobowiązanego, musi uwzględniać przy egzekucji należności pieniężnych zasięg działania naczelników urzędów skarbowych, który jest uzależniony od tego, czy zobowiązany jest podatnikiem, o którym mowa w art. 5 ust. 9b ustawy z 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych.²¹² Ustawa egzekucyjna nie definiuje ani pojęcia miejsca zamieszkania ani też pojęcia siedziby zobowiązanego. Definicji powyższych pojęć nie zawiera również k.p.a.,

²¹⁰ Tamże, s. 43;

²¹¹ Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 23.05.2013 r., sygn. akt II FW 2/13, LEX nr 1318879;

²¹² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.03.2012 r., sygn. akt I SA/GI 829/11, LEX nr 1145250;

znajdujący odpowiednie zastosowanie w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli przepisy ustawy egzekucyjnej nie stanowią inaczej. W takiej sytuacji uzasadnione jest sięgnięcie do przepisów Kodeksu cywilnego.²¹³ Przy ustalaniu miejsca zamieszkania danej osoby w sytuacjach budzących wątpliwość nie można poprzestać tylko na dokumentach potwierdzających zameldowanie tej osoby, ponieważ sam zamiar stałego pobytu w danej miejscowości nie stanowi jeszcze o zamieszkaniu, lecz musi być połączony z przebywaniem w danej miejscowości i to z takim przebywaniem, które ma cechy założenia tam ośrodka swoich osobistych i majątkowych interesów. Zameldowanie jako instytucja prawa administracyjnego w razie wątpliwości może być jedynie pomocne przy ustalaniu miejsca zamieszkania, ale nie może być jedynym miernikiem w tym względzie.²¹⁴ Właściwość miejscowa organu egzekucyjnego, ustalona na podstawie art. 22 § 2 u.p.e.a., to jest stosownie do miejsca zamieszkania zobowiązanego, musi uwzględniać przy egzekucji należności pieniężnych terytorialny zasięg działania organów egzekucyjnych.²¹⁵

Na podstawie art. 19 w związku z art. 22 § 2 i 3 u.p.e.a. do przeprowadzenia egzekucji administracyjnej należności pieniężnych określonych w art. 19 § 2 powyższej ustawy właściwym organem egzekucyjnym jest naczelnik urzędu skarbowego, o ile zobowiązany zamieszkuje lub ma siedzibę, bądź też znany przed wszczęciem egzekucji majątek zobowiązanego lub większa jego część znajduje się na terenie działania innej gminy niż ta jednostka samorządu terytorialnego, która ustaliła lub określiła dochodzoną należność.²¹⁶ Z zestawienia treści art. 19 § 2 i art. 22 § 2 i 3 u.p.e.a. wynika, że organy wykonawcze gminy o statusie miasta oraz Prezydent miasta stołecznego Warszawy są organem egzekucyjnym właściwym rzeczowo i miejscowo w zakresie egzekucji należności pieniężnych ustalonych lub stwierdzonych przez organ tej jednostki samorządu terytorialnego tylko w takich sytuacjach, gdy zobowiązany zamieszkuje lub ma siedzibę na terenie oddziaływania tej gminy bądź też na jej terenie położony jest majątek zobowiązanego w znacznej części. Przy czym organ gminy jest organem egzekucyjnym tylko w takiej sytuacji, gdy jest jednocześnie wierzycielem. Natomiast w sytuacji, gdy zobowiązany zamieszkuje lub ma swą siedzibę na terenie innej gminy w tym również takiej, która posiada status miasta, organem egzekucyjnym jest zawsze właściwy miejscowo naczelnik urzędu skarbowego.²¹⁷

²¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10.02.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 386/16, LEX nr 2383109;

²¹⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18.08.2010 r., sygn. akt III SA/Wr 315/10, LEX nr 757910;

²¹⁵ Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 10.09.2013 r., sygn. akt I OW 126/13, ONSAiWSA 2015/1/8;

²¹⁶ Uchwała 7 sędziów NSA w Warszawie z dnia 08.12.2014 r., sygn. akt II FPS 5/14, ONSAiWSA 2015/2/16;

²¹⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22.10.2015 r., sygn. akt I SA/Gl 604/15, LEX nr 1926298;

Dla celów skutecznej egzekucji, właściwość miejscową organu egzekucyjnego ustala się również według miejsca położenia składników majątku dłużnika, jeżeli majątek zobowiązanego lub większa jego część znany jest przed wszczęciem egzekucji. Kiedy właściwe jest takie ustalenie właściwości miejscowej organu egzekucyjnego? Gdy dłużnik pod adresem swojej siedziby nie posiada majątku, a majątek ten zgromadzony jest w zupełnie innym miejscu. Wówczas egzekucja będzie skuteczna nie pod adresem siedziby, a miejsca położenia majątku. (...) W przypadku najbardziej dolegliwego środka egzekucyjnego jakim jest egzekucja z nieruchomości, tytuł wykonawczy wierzyciel skieruje do naczelnika urzędu skarbowego według miejsca położenia nieruchomości. W przypadku egzekucji administracyjnej z nieruchomości organem egzekucyjnym może być tylko i wyłącznie naczelnik urzędu skarbowego według miejsca położenia nieruchomości. Kompetencji tych nie posiada żaden wójt, burmistrz, prezydent miasta czy zarząd związku międzygminnego.²¹⁸

Nadzór nad egzekucją administracyjną sprawują organy wyższego stopnia w stosunku do organów właściwych do wykonywania tej egzekucji. W stosunku do organów egzekucyjnych będących organami samorządu terytorialnego nadzór nad egzekucją należności pieniężnych sprawuje samorządowe kolegium odwoławcze.²¹⁹ Nadzór oznacza kontrolę oraz możliwość wiążącego ingerowania w działalność jednostki nadzorowanej.²²⁰ Nadzór polega na kontroli prawidłowości czynności egzekucyjnych podejmowanych przez organ egzekucyjny oraz oddziaływaniu przez organ nadzoru na organ egzekucyjny za pomocą środków przewidzianych przez ustawę w celu wyeliminowaniu stwierdzonych nieprawidłowości. Ocena prawidłowości działań organu egzekucyjnego jest dokonywana zarówno na podstawie kryterium legalności, jak i celowości. Ustawodawca w żaden sposób nie określił przy tym, jakiego rodzaju przypadki uznał za szczególnie uzasadnione w rozumieniu art. 23 § 6 u.p.e.a. Ocenę w tym względzie pozostawiając organom orzekającym w konkretnej sprawie. Nie ulega jednak wątpliwości, że okoliczności uzasadniające wstrzymanie postępowania egzekucyjnego w trybie tego przepisu muszą mieć charakter wyjątkowy w tym znaczeniu, że powinny odbiegać od występujących powszechnie.²²¹

²¹⁸ H. Kmieciak, *Zmiany w ...*, s. 42;

²¹⁹ H. Kmieciak, *Windykacja podatków...*, s.42-43;

²²⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 30.09.2010 r., sygn. akt II FSK 795/09, LEX nr 745867;

²²¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23.07.2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1468/07, LEX nr 490172;

2. Tytuł wykonawczy

Organ egzekucyjny wszczyna egzekucję administracyjną na wniosek wierzyciela i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego. Bez względu na to czy organem egzekucyjnym jest naczelnik urzędu skarbowego, czy wójt, burmistrz, prezydent miasta, zarząd związku międzygminnego, wierzyciel sporządza tytuł wykonawczy według ustalonego wzoru. Wzór tytułu wykonawczego został ustalony i opublikowany w rozporządzeniu ministra finansów w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej²²². Wnioski egzekucyjne i tytuły wykonawcze mogą być przekazywane do organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Przekazywanie w sposób, o którym mowa w art. 26 § 1c u.p.e.a., tytułu wykonawczego zawierającego kwalifikowany podpis elektroniczny wraz z informacją zawierającą dane inne niż wynikające z tytułu wykonawczego, odbywa się przez elektroniczną skrzynkę podawczą wierzyciela i organu egzekucyjnego. W przypadku gdy wierzycielem jest naczelnik urzędu skarbowego, tytuł wykonawczy może być przekazywany przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego używanego do obsługi Centralnego Rejestru Danych Podatkowych. W przypadku takiego przekazania tytułu wykonawczego, doręczanie kolejnych pism pomiędzy wierzycielem i organem egzekucyjnym w postępowaniu egzekucyjnym może odbywać się w ten sam sposób. Wierzyciel może wystąpić do organu egzekucyjnego z wnioskiem o doręczanie mu pism sporządzonych w postępowaniu egzekucyjnym przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej, także w przypadku przekazania do organu egzekucyjnego tytułu wykonawczego w postaci papierowej. W przypadku gdy organem egzekucyjnym jest naczelnik urzędu skarbowego, tytuły wykonawcze przekazywane w sposób, o którym mowa w art. 26 § 1c u.p.e.a., z wyłączeniem tytułów wykonawczych przekazywanych przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego używanego do obsługi Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, sporządza się w formacie danych wskazanym w instrukcji zamieszczonej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie.

Każdy tytuł wykonawczy w egzekucji administracyjnej, czy wystawiony na starych czy nowych formularzach, musi spełniać wymogi art. 27 u.p.e.a. Przepis ten odnosi się do obligatoryjnych elementów każdego tytułu wykonawczego w postępowaniu egzekucyjnym w

²²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2018 r., poz. 850);

administracji. Elementy, bez których tytuł wykonawczy nie stanowi podstawy wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej:

Oznaczenie wierzyciela. Wskazanie wszystkich danych wierzyciela niezbędnych do prowadzenia egzekucji administracyjnej. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, we wzorze obowiązującym od 6 września 2016 roku, jest to część F, w której zawarte są pozycje: 1. Nazwa wierzyciela; 2. Adres siedziby wierzyciela; Wpisuje się adres siedziby wierzyciela lub jego jednostki organizacyjnej. Jeżeli wierzyciel posiada obsługujący go urząd wpisuje się adres tego urzędu 3. NIP wierzyciela; Wpisuje się NIP wierzyciela, a jeżeli wierzyciel go nie posiada - urzędu obsługującego wierzyciela lub jednostki samorządu terytorialnego, której organ jest wierzycielem. W odniesieniu do podatków i opłat stanowiących dochody gminy, wierzycielem jest organ podatkowy, a organem podatkowym, zgodnie z Ordynacją podatkową, jest wójt, burmistrz, prezydent miasta. Dlatego w odniesieniu do podatków i opłat stanowiących dochody gminy w pozycji 3 znajdzie się NIP gminy. Natomiast zarząd związku międzygminnego reprezentujący gminy wchodzące w skład związku, któremu przekazały swoje zadania z zakresu gospodarowania odpadami komunalnymi, wskaże NIP związku międzygminnego. 4. REGON wierzyciela; Wpisuje się REGON wierzyciela, a jeżeli wierzyciel go nie posiada - urzędu obsługującego wierzyciela lub jednostki samorządu terytorialnego, której organ jest wierzycielem. 5. Nazwa i adres siedziby podmiotu, któremu należy przekazać wyegzekwowaną należność pieniężną; Zapisy w tej pozycji będą identyczne z zapisami w pozycji 2. Chyba, że na przykład wierzycielem jest prezydent dużego miasta, w którym siedziba wierzyciela jest pod innym adresem niż siedziba podmiotu, któremu należy przekazać wyegzekwowaną należność pieniężną. 6. Numer rachunku bankowego; Wpisuje się numer rachunku bankowego podmiotu wymienionego w poz. 5. Pozycja 7. Imię, nazwisko, stanowisko służbowe i podpis osoby upoważnionej do działania w imieniu wierzyciela; Nie umieszcza się podpisu w przypadku przesyłania tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Zgodnie z art. 27 § 4 u.p.e.a., tytuł wykonawczy przekazywany tą drogą zawiera bezpieczny podpis elektroniczny w rozumieniu ustawy o podpisie elektronicznym.²²³

Oznaczenie organu albo organów odpowiedzialnych za rozpatrzenie administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej oraz oznaczenie organu, który może udzielić dodatkowych informacji dotyczących administracyjnej kary pieniężnej lub

²²³ H. Kmiecik, *Zmiany w...*, s. 46-47;

grzywny administracyjnej lub możliwości odwołania się od obowiązku zapłaty lub zaskarżenia decyzji w sprawie ich nałożenia. Informacje te zawiera część G tytułu wykonawczego. Skoro jednak niniejsza rozprawa poświęcona jest egzekucji podatków samorządowych, oznaczenie organu albo organów odpowiedzialnych za rozpatrzenie administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej, nie stanowi przedmiotu jej zainteresowania.

Wskazanie imienia i nazwiska lub firmy zobowiązanego i jego adresu, a także NIP lub numeru PESEL, jeżeli zobowiązany taki numer posiada. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, jest to część A, w której zawarte są pozycje: 3. Imię; Wypełnia się tylko w odniesieniu do dłużnika osoby fizycznej. 4. Nazwisko / nazwa; 5. Kraj zamieszkania; 6. Województwo zamieszkania; 7. Powiat zamieszkania; 8. Gmina zamieszkania; Adres zamieszkania nie musi być tożsamy z adresem zameldowania. 9. Ulica; 10. Numer domu; 11. Numer lokalu; 12. Miejscowość; 13. Kod pocztowy; 14. Poczta; 15. NIP; 16. Numer PESEL; Wypełnia się tylko w odniesieniu do dłużnika osoby fizycznej, jeżeli zobowiązany taki numer posiada. 17. REGON; 18. Data urodzenia; Wypełnia się tylko w odniesieniu do dłużnika osoby fizycznej. 19. Imię ojca; Wypełnia się tylko w odniesieniu do dłużnika osoby fizycznej. 20. Imię matki; Wypełnia się tylko w odniesieniu do dłużnika osoby fizycznej. 21. Numer telefonu; 22. Adres e-mail; Jeżeli tytuł wykonawczy obejmuje należność pieniężną, za którą odpowiedzialni są małżonkowie solidarnie, po bloku A.1. wierzyciel dodaje i wypełnia blok A.2. W bloku A.2. pozycji 5-14 nie wypełnia się, jeżeli dane te są takie same jak w poz. 5-14 bloku A.1. W przypadku, gdy małżonkowie odpowiedzialni solidarnie podlegają różnej właściwości miejscowej organów egzekucyjnych, wierzyciel wystawia dwa tytuły wykonawcze wraz z odpisem tytułu wykonawczego przeznaczonym do doręczenia zobowiązanemu w następujący sposób:

- w pierwszym tytule wykonawczym w bloku A.1. wpisuje się zobowiązanego podlegającego właściwości miejscowej organu egzekucyjnego, do którego ten tytuł zostanie przekazany. W bloku A.2. wpisuje się drugiego małżonka odpowiedzialnego solidarnie;

- w drugim tytule wykonawczym w bloku A.1. wpisuje się zobowiązanego podlegającego właściwości miejscowej organu egzekucyjnego, do którego ten tytuł zostanie przekazany (wpisanego w pierwszym tytule wykonawczym w bloku A.2.). W bloku A.2. wpisuje się drugiego małżonka odpowiedzialnego solidarnie (wpisanego w pierwszym tytule wykonawczym w bloku A.1.).

Zgodnie z art. 27c u.p.e.a., jeżeli egzekucja ma być prowadzona zarówno z majątku wspólnego zobowiązanego i jego małżonka, jak i z ich majątków osobistych, tytuł wykonawczy wystawia się na oboje małżonków. Na tak wystawiony tytuł wykonawczy, organ egzekucyjny

skieruje egzekucję, zastosuje środki egzekucyjne wobec obojga dłużników, to jest zarówno wobec męża i żony. Egzekucji będzie zatem podlegał: majątek odrębny męża, majątek odrębny żony i majątek wspólny małżonków. Naczelnik urzędu skarbowego między innymi, w ramach środków egzekucyjnych, może zająć wynagrodzenie za pracę męża u jego pracodawcy, zająć wynagrodzenie za pracę żony u jej pracodawcy, zająć rachunek bankowy zarówno męża jak i żony, niezależnie od tego czy posiadaczem rachunku jest mąż, czy żona, czy małżeństwo. W tym wypadku zarówno środki pieniężne zgromadzone na rachunkach indywidualnych dłużników jak i na wspólnym rachunku stanowiące własność małżonków, podlegają egzekucji. Naczelnik urzędu skarbowego będzie mógł zająć i zlicytować ruchomości stanowiące zarówno odrębną własność męża, odrębną własność żony, jak i własność wspólną obojga małżonków.

Tak wystawiony tytuł wykonawczy pozwala organowi egzekucyjnemu na skuteczniejsze prowadzenie egzekucji administracyjnej. Taka egzekucja pozwala na dochodzenie zaległości zarówno z majątku odrębnego każdego dłużnika, jak i majątku stanowiącego wspólność ustawową małżeńską. Warto więc, aby wierzyciel, przed wystawieniem tytułu wykonawczego na dłużnika, a najlepiej na etapie wymiaru podatku, postępowanie podatkowe skierował i przeprowadził wobec wszystkich właścicieli nieruchomości, zwłaszcza jeśli współwłaścicielami są małżonkowie posiadający nieruchomość we współwłasności małżeńskiej. Jeśli współmałżonka na decyzji wymiarowej nie ma, nie można wobec niego, zwłaszcza jego majątku odrębnego prowadzić egzekucji. Przy tej okazji chcę wspomnieć o najczęściej popełnianym przez wójtów błędzie, w odniesieniu do na przykład opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zdarza się, że na opłatę śmieciową deklarację złożył tylko jeden ze współwłaścicieli. Nieruchomość jest własnością małżonków, pozostających we wspólności ustawowej małżeńskiej, a deklarację złożył tylko mąż. W takim stanie rzeczy, tytuł wykonawczy wierzyciel może wystawić tylko na męża, ewentualnie mając informację o wspólności ustawowej małżeńskiej, może podać dane żony w części B tytułu wykonawczego - Dane małżonka zobowiązanego (odpowiedzialnego majątkiem wspólnym). Nie wolno wójtowi wystawić tytułu wykonawczego na żonę, to jest wpisywać żony jako podatnika (zobowiązanego) w bloku A.2. tytułu wykonawczego, bowiem żona ta nie jest podatnikiem, bo nie została wykazana w deklaracji podatkowej. Chyba, że mimo wskazania w deklaracji tylko męża, została złożona korekta deklaracji polegająca na wskazaniu obok męża jako podatnika również żony. Lub jeśli organ podatkowy przed wystawieniem tytułu wykonawczego, wszczął postępowanie podatkowe i określił zobowiązanie z tytułu opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi zarówno wobec męża jak i żony. Wówczas wójt ma prawo wystawić tytuł wykonawczy wskazując oboje małżonków jako dłużników w części A.

Wójt musi też pamiętać, aby upomnienie było wystawione na oboje małżonków, nawet gdy na zwrotnym potwierdzeniu odbioru figuruje podpis tylko jednego z nich.

W przypadku zobowiązanych odpowiedzialnych solidarnie, innych niż małżonkowie, wierzyciel może wystawić odrębne tytuły wykonawcze wraz z odpisem tytułu wykonawczego przeznaczonym do doręczenia zobowiązanemu, wypełniając wyłącznie blok A.1. w odniesieniu do jednego zobowiązanego odpowiedzialnego solidarnie.

Treść podlegającego egzekucji obowiązku, podstawę prawną tego obowiązku oraz stwierdzenie, że obowiązek jest wymagalny. W tytule wykonawczym (...) jest to część E, w której zawarte są pozycje: 1. Akt normatywny; 2. Rodzaj należności pieniężnej. Informacje zawarte w poz. 1-11 poprzedzające blok E.1. dotyczą wszystkich należności pieniężnych wskazanych w części E.

Określenie wysokości należności pieniężnej, termin od którego nalicza się odsetki oraz rodzaj i stawkę tych odsetek. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, we wzorze (...) jest to część E, w której zawarte są pozycje: 6. Rodzaj odsetek; 7. Stawka odsetek oraz część E.1., w której zawarte są pozycje: 1. Kwota należności pieniężnej; 2. Data, od której nalicza się odsetki; W przypadku wystawienia tytułu wykonawczego w odniesieniu do więcej niż jednej należności pieniężnej po bloku E.1., dodaje się bloki E.2., E.3., itd. W każdym bloku wpisuje się odrębną należność pieniężną. W części E pozycja 1, wpisuje się oznaczenie przepisu prawa, z którego wynika należność pieniężna wskazana w bloku E.1. i następnych blokach, jeżeli je dodano. W części E pozycja 2, wpisuje się rodzaj należności pieniężnej wskazanej w bloku E.1. i następnych blokach, jeżeli je dodano. W części E pozycja 4, wpisuje się identyfikację podstawy prawnej obowiązku wskazanej w części E pozycja 3. W przypadku zakreślenia kwadratu: 1 - wpisuje się oznaczenie przepisu prawa, z którego wynika dochodzony obowiązek; 2 - wpisuje się rodzaj dokumentu, o którym mowa w art. 3a ustawy; 3 - wpisuje się rodzaj i numer orzeczenia. W części E pozycję 5, wypełnia się w przypadku zaznaczenia w części E pozycji 3 kwadratu 3. W części E pozycja 8, wpisuje się rodzaj zabezpieczenia należności pieniężnej i datę jego powstania ze wskazaniem bloku (np. E.1.), którego dotyczy zabezpieczenie. Informacje mogą dotyczyć wielu należności pieniężnych. W części E pozycja 9, jeżeli wymagane jest doręczenie upomnienia, pozycja może zawierać wskazanie więcej niż jednej daty w przypadku doręczenia więcej niż jednego upomnienia. W części E pozycja 10, można wpisać sumę kosztów upomnienia. W części E pozycja 11, wpisuje się podstawę prawną (inną niż art. 2 § 1 u.p.e.a.), z której wynika możliwość dochodzenia należności pieniężnej w trybie egzekucji administracyjnej.

Należności pieniężne po zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, we wzorze (...) jest to część E.1. pozycja 1. Zgodnie z art. 27a u.p.e.a., w tytule wykonawczym wykazuje się należności pieniężne po zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy. Przepis ten stosuje się również do odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej i kosztów egzekucyjnych. Zaokrąglenie następuje w ten sposób, że kwoty wynoszące: mniej niż 5 groszy pomija się, a 5 i więcej groszy podwyższa się do pełnych dziesiątek groszy. Zaokrąglenie, o którym mowa, stosuje się w każdym przypadku częściowej realizacji egzekwowanej należności pieniężnej, odsetek z tytułu niezapłacenia jej w terminie oraz kosztów egzekucyjnych. Różnice występujące w końcowym rozliczeniu kwot uzyskanych z egzekucji, wynikające z zaokrąglenia, traktuje się odpowiednio jako kwoty należne albo umorzone z mocy prawa.²²⁴

Wskazanie zabezpieczenia należności pieniężnej hipoteką przymusową albo przez ustanowienie zastawu skarbowego lub rejestrowego lub zastawu nieujawnionego w żadnym rejestrze, ze wskazaniem terminów powstania tych zabezpieczeń. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, jest to część E pozycja 8. Informacja ta jest konieczna, zwłaszcza w toku egzekucji zmierzającej do nieskuteczności. Jeśli wierzyciel dokonał zabezpieczenia swoich należności na majątku dłużnika, to właśnie po to, aby móc uzyskać swoje wierzytelności. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje na podstawie wydanego przeciwko podatnikowi administracyjnego tytułu wykonawczego także wtedy, gdy właścicielem tego przedmiotu nie jest podatnik.²²⁵ Natomiast zaspokojenie wierzytelności hipotecznej z nieruchomości w trybie postępowania prowadzonego przez administracyjny organ egzekucyjny przewiduje art. 75 u.k.w.h., a art. 27 § 1 pkt 4 u.p.e.a. przewiduje obowiązek umieszczenia w administracyjnym tytule egzekucyjnym m.in. informacji o zabezpieczeniach wierzytelności, w tym o hipotece. Przepisy o.p., u.p.e.a. oraz u.k.w.h. zawierają więc spójną koncepcję ustanowienia zabezpieczeń i realizacji na drodze egzekucji zobowiązań podatkowych z nieruchomości wchodzącej w skład majątku wspólnego dłużnika i jego małżonka, i to niezależnie od tego, czy na nieruchomości było ustanowione zabezpieczenie hipoteczne. Aby zapobiec skutkom podjęcia przez dłużnika i jego małżonka ewentualnych kroków prowadzących do wyłączenia lub ograniczenia wspólności majątkowej i usunięcia tą drogą z zasięgu organu skarbowego części majątku, w art. 29 § 2 o.p. zamieszczono postanowienia ubezskutekczniające tego rodzaju czynności w stosunku do organu podatkowego w odniesieniu do zobowiązań powstałych przed

²²⁴ H. Kmiecik, *Zmiany w...*, s. 48 – 49;

²²⁵ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 07.05.2010 r., sygn. akt III CZP 20/10, OSNC 2010/12/158;

ich dokonaniem. Ustanowienie w przepisach o.p. odpowiedzialności majątkiem wspólnym za zobowiązania podatkowe oznacza wprowadzenie odpowiedzialności rzeczowej małżonka dłużnika za jego cudzy dług publicznoprawny, ograniczonej do majątku wspólnego. Przewidziana dla należności publicznoprawnych administracyjna droga ich egzekucji na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego, pozwalająca na prowadzenie egzekucji także z majątku wspólnego - przeciwko małżonkowi dłużnika, gwarantuje również możliwość realizacji uprawnień wynikających z hipoteki przymusowej, co uzasadnia potraktowanie tej drogi jako wyłączającej drogę sądową na podstawie art. 2 § 3 k.p.c.²²⁶

Wskazanie podstawy prawnej pierwszeństwa zaspokojenia należności pieniężnej, jeżeli należność korzysta z tego prawa i prawo to nie wynika z zabezpieczenia należności pieniężnej. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, jest to część E.1. pozycja 9. Na marginesie należy zaznaczyć, iż żaden z podatków czy opłat stanowiących własny dochód gminy, nie korzysta z pierwszeństwa zaspokojenia. Brak jest podstawy prawnej do skorzystania z takiego przywileju. Skoro brak jest takiej podstawy, pozycja 9 w części E.1. pozostaje niewypełniona, pozostaje pusta.

Wskazanie podstawy prawnej prowadzenia egzekucji administracyjnej. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, we wzorze obowiązującym od 6 września 2016 roku, jest to zapis nadrukowany we wzorze tytułu wykonawczego w części E: „Należności pieniężne są wymagalne i podlegają egzekucji administracyjnej na podstawie art. 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz na podstawie” w pozycji 11 w części E jest miejsce przeznaczone do wpisania innej podstawy prawnej prowadzenia egzekucji administracyjnej.

Data wystawienia tytułu, podpis, imię i nazwisko oraz stanowisko służbowe osoby upoważnionej do działania w imieniu wierzyciela. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, (...) datę wystawienia tytułu wierzyciel podaje w pozycji 2. Natomiast podpis, imię i nazwisko oraz stanowisko służbowe osoby upoważnionej do działania w imieniu wierzyciela wskazane jest to części F pozycja 7. Przypomnę, że zgodnie z Objasneniami dotyczącymi tytułu wykonawczego (TW-1) zawartymi w rozporządzeniu w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej, w części F pozycja 7, nie umieszcza się podpisu w przypadku przesyłania tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Zgodnie z art. 27 §

²²⁶ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 05.03.2015 r., sygn. akt V CSK 390/14, LEX nr 1710406;

4 u.p.e.a., tytuł wykonawczy przekazywany tą drogą zawiera bezpieczny podpis elektroniczny w rozumieniu ustawy o podpisie elektronicznym. (...)

Pouczenie zobowiązanego o skutkach niezawiadomienia organu egzekucyjnego o zmianie miejsca pobytu. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, (...) pouczenie to zawarte jest na końcu tytułu wykonawczego. Zgodnie z art. 36 § 3 u.p.e.a., zobowiązany, przeciwko któremu wszczęto postępowanie egzekucyjne, jest obowiązany do powiadomienia, w terminie 7 dni, organu egzekucyjnego o każdej zmianie miejsca swego pobytu, trwającej dłużej niż jeden miesiąc. O obowiązku tym oraz o skutkach jego zaniechania poucza się zobowiązanego przy doręczaniu mu tytułu wykonawczego. W razie zaniedbania tego obowiązku na zobowiązanego może być nałożona kara pieniężna na podstawie art. 168d § 3 u.p.e.a.. Kara ta może być nałożona do wysokości 3.800,00 zł.

Pouczenie zobowiązanego o przysługującym mu w terminie 7 dni prawie zgłoszenia do organu egzekucyjnego zarzutów w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, (...) pouczenie to zawarte jest na końcu tytułu wykonawczego. Zgodnie z art. 33 § 1 u.p.e.a., zobowiązanemu przysługuje w terminie 7 dni od dnia doręczenia odpisu / wydruku tytułu wykonawczego prawo zgłoszenia, do organu egzekucyjnego zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Prawo to nie przysługuje w przypadku zmienionego tytułu wykonawczego. Podstawy zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej są enumeratywnie wymienione w art. 33 § 1 u.p.e.a. Należą do nich: wykonanie lub umorzenie w całości albo w części obowiązku, przedawnienie, wygaśnięcie albo nieistnienie obowiązku; odroczenie terminu wykonania obowiązku albo brak wymagalności obowiązku z innego powodu, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej; określenie egzekwowanego obowiązku niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z orzeczenia; błąd co do osoby zobowiązanego; niewykonalność obowiązku o charakterze niepieniężnym; niedopuszczalność egzekucji administracyjnej lub zastosowanego środka egzekucyjnego; brak uprzedniego doręczenia zobowiązanemu upomnienia; zastosowanie zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego; prowadzenie egzekucji przez niewłaściwy organ egzekucyjny; niespełnienie w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27 u.p.e.a., a w zagranicznym tytule wykonawczym - wymogów określonych w art. 102 ustawy o wzajemnej pomocy.²²⁷

²²⁷ H. Kmiecik, Zmiany w..., s.50 – 52;

Klauzula organu egzekucyjnego o skierowaniu tytułu do egzekucji administracyjnej. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, jest to część I. Nadanie klauzuli o skierowaniu tytułu do egzekucji administracyjnej, jest pierwszą czynnością organu egzekucyjnego zmierzającą do wszczęcia egzekucji administracyjnej. Nadanie klauzuli o skierowaniu tytułu do egzekucji świadczy o przyjęciu przez organ egzekucyjny tytułu do realizacji.

Wskazanie środków egzekucyjnych stosowanych w egzekucji należności pieniężnych. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, (...) wskazanie środków egzekucyjnych stosowanych w egzekucji należności pieniężnych następuje nie w samym tytule wykonawczym, a w informacji załączanej do tego tytułu.

Data doręczenia upomnienia, a jeżeli doręczenie upomnienia nie było wymagane, podstawę prawną braku tego obowiązku. W tytule wykonawczym należności pieniężnych stosowanym w egzekucji administracyjnej, (...) jest to część E pozycja 9. Wierzyciel nie ma już obowiązku, nie ma nawet prawa, załączania do tytułu wykonawczego zwrotnego potwierdzenia odbioru upomnienia. Obowiązek ten został z wierzycieli zdjęty wraz z nowelizacją u.p.e.a. Natomiast nigdy nie było i do tej pory nie ma obowiązku załączania samego upomnienia, co w praktyce nierzadko wójtom się zdarzało.²²⁸

Data doręczenia zobowiązanemu powiadomienia o wniosku o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej. Jak już wspomniałam niniejsza rozprawa poświęcona jest egzekucji podatków samorządowych, data doręczenia zobowiązanemu powiadomienia o wniosku o egzekucję administracyjnej kary pieniężnej lub grzywny administracyjnej, nie stanowi przedmiotu jej zainteresowania.

Data, do której można prowadzić egzekucję należności pieniężnej. Data ta, jak chce zapis art. 27 § 1 pkt 14 u.p.e.a., dotyczy tylko i wyłącznie administracyjnych kar pieniężnych lub grzywnien administracyjnych nałożonych na pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP w związku z naruszeniem przepisów dotyczących delegowania pracowników w ramach świadczenia usług.

Powyższe dane zawierane w tytule wykonawczym są informacjami obligatoryjnymi, bez których tytuł nie spełnia wymogów ustawowych, co stanowi z kolei podstawę do odmowy wszczęcia egzekucji przez organ egzekucyjny. Obowiązujący wzór tytułu wykonawczego zawiera jeszcze inne dane niż wskazane wyżej.

²²⁸ Tamże, s. 53

Szczególnie często wypełnianą przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) częścią tytułu wykonawczego jest blok B zawierający dane małżonka zobowiązanego (odpowiedzialnego majątkiem wspólnym). Część B wypełnia się wyłącznie w przypadku, gdy małżonek zobowiązanego wskazanego w bloku A.1. ponosi odpowiedzialność (obejmującą majątek wspólny zobowiązanego i jego małżonka) za należność pieniężną wskazaną w tytule wykonawczym. Możliwość dochodzenia należności pieniężnej w trybie egzekucji administracyjnej z majątku wspólnego osób wskazanych w blokach B i A.1. (małżonków odpowiedzialnych majątkiem wspólnym), daje art. 27c u.p.e.a. Artykuł 27c u.p.e.a. dotyczy sytuacji, gdy zobowiązanym jest tylko jeden z małżonków.²²⁹ Współmałżonek odpowiadający za zaległość podatkową małżonka będącego podatnikiem nie jest zobowiązanym jako podatnik i nie odpowiada za zobowiązanie podatkowe. Jego zobowiązanie wynika z długu małżonka-podatnika i ograniczone jest do odpowiedzialności z majątku wspólnego. Małżonka jest zobowiązana z majątku wspólnego z tytułu zobowiązania podatkowego współmałżonka, co wprost wynika z art. 29 § 1 o.p. i zgodnie z art. 27c u.p.e.a., jeżeli egzekucja ma być prowadzona z ich majątku wspólnego, tytuł wykonawczy powinien być wystawiony na oboje małżonków. W tym stanie rzeczy, wobec zgłoszenia zarzutu dotyczącego zajęcia rachunku bankowego, nieskierowanie tytułu wykonawczego do małżonki skarżącego w sposób rażąco narusza art. 27 § 1 u.p.e.a. i w żaden sposób nie można uznać za wypełnienie tego obowiązku zakreślenie w tytule wykonawczym odnośników (kwadratu nr 3) dotyczących jej małżonka, bowiem nie wypełnia to dyspozycji art. 27c u.p.e.a. W razie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, zobowiązanym w rozumieniu art. 1a pkt 20 u.p.e.a. pozostaje wyłącznie podatnik, a jego małżonek takiego statusu nigdy nie ma. Odpowiednio do tego, odpowiedzialność zobowiązanego (podatnika) obejmuje jedynie jego majątek odrębny i majątek wspólny zobowiązanego i jego małżonka. Jeśli u.p.e.a. w art. 27c u.p.e.a. wyraźnie różnicuje zobowiązanego i jego małżonka, traktując tylko jednego z małżonków za zobowiązanego, wówczas - przynajmniej w zakresie egzekucji należności stanowiących zobowiązania podatkowe - musi to oznaczać, że wymieniony przepis ma zastosowanie właśnie wtedy, gdy tylko jeden z małżonków jest zobowiązanym w rozumieniu ustawy, a drugi takiego statusu nie ma, a jedynie zachodzi podstawa do prowadzenia egzekucji z majątku wspólnego zobowiązanego i jego małżonka. Tylko przy takim założeniu art. 27c u.p.e.a. może w ogóle mieć praktyczne znaczenie.²³⁰ Odpowiedzialność ta na etapie postępowania egzekucyjnego prowadzonego w oparciu o art. 27c u.p.e.a., jest zbieżna z odpowiedzialnością małżonka

²²⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15.03.2017 r., sygn. akt I SA/Po 1128/16, LEX nr 2269777;

²³⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24.01.2018 r., sygn. akt I SA/Po 1083/17, LEX nr 2437744;

"zobowiązane", bo mimo, że jego zobowiązanie wynika z długu małżonka i ograniczone jest do majątku wspólnego, ciężar dolegliwości majątkowych jest taki sam.²³¹

Zgodnie z § 10 r.p.w.n.p., w przypadku ustalenia przez wierzyciela innych danych niż wynikające z tytułu wykonawczego, niezbędnych do wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej, wierzyciel przekazuje organowi egzekucyjnemu tytuł wykonawczy wraz z informacją zawierającą te dane. Katalog danych przekazywanych poza tytułem wykonawczym organowi egzekucyjnemu, jest katalogiem otwartym. Wszystkie informacje, jakie wierzyciel uzna za ważne, mogą posłużyć w prowadzonej egzekucji administracyjnej. W szczególności zaś do informacji tych należą okoliczności, na podstawie których ustalono właściwość miejscową organu egzekucyjnego według miejsca położenia składników majątku zobowiązanego. Przypomnę, że co do zasady organem egzekucyjnym właściwym do prowadzenia egzekucji, jest naczelnik urzędu skarbowego według miejsca zamieszkania, siedziby zobowiązanego. Ale u.p.e.a., w art. 22 § 3, dopuszcza, iż jeżeli znany przed wszczęciem egzekucji majątek zobowiązanego lub większa jego część nie znajduje się na terenie działania organu egzekucyjnego ustalonego według miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego, właściwość miejscową organu egzekucyjnego ustala się według miejsca położenia składników jego majątku. Przewidziany w art. 22 § 3 u.p.e.a. sposób ustalenia właściwości miejscowej organu egzekucyjnego stanowi wyjątek od zasady ogólnej ustalania właściwości miejscowej według miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego, co oznacza, iż powyższy tryb będzie miał zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy przed wszczęciem egzekucji wiadomym jest, że przynajmniej większa część majątku zobowiązanego znajduje się na terenie działania innego organu egzekucyjnego, niż ten ustalony zgodnie z § 2 ww. przepisu.²³² Z uwagi na powyższe, jeśli wójt wystawia tytuł wykonawczy na dłużnika gminy i przed wszczęciem egzekucji ustalił majątek zobowiązanego, który to majątek znajduje się w innym miejscu niż miejsce zamieszkania (siedziby) zobowiązanego, i kieruje tytuł wykonawczy do naczelnika urzędu skarbowego według miejsca położenia tego majątku, o fakcie tym informuje (w załączonym do tytułu wykonawczego dokumencie) organ egzekucyjny. A contrario, gdyby tego nie uczynił, naczelnik urzędu skarbowego miałby prawo, zgodnie z art. 29 § 2 pkt 3 u.p.e.a., nie przystąpić do egzekucji.

Informacja kierowana do organu egzekucyjnego wraz z tytułem wykonawczym może zawierać imię i nazwisko oraz adres i miejsce zamieszkania przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, opiekuna albo kuratora. W praktyce nierzadkie są przypadki, kiedy

²³¹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12.09.2017 r., sygn. akt I SA/Sz 487/17, LEX nr 2373441;

²³² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 02.11.2015 r., sygn. akt I SA/Bd 624/15, LEX nr 1947430;

podatnikiem jest osoba małoletnia. Wtedy w jej imieniu działają (płacą podatki) przedstawiciele ustawowi, którymi są jej rodzice. Władzę rodzicielską wykonują oboje rodzice, przy czym dla skuteczności określonej czynności w imieniu lub w interesie dziecka wystarczy dokonanie jej przez jedno z rodziców; bez znaczenia jest przy tym, czy czyni to ojciec, czy matka, prawa ich bowiem są w tym zakresie równe i żadne z nich nie ma w świetle prawa pozycji „głowy rodziny”. Zasadę tę wypowiada art. 97 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, w myśl którego – jeżeli władza rodzicielska przysługuje obojgu rodzicom, każde z nich jest obowiązane i uprawnione do jej wykonania, a co do reprezentacji potwierdza ją art. 98 § 1 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, stosownie do którego każde z rodziców może działać samodzielnie jako przedstawiciel ustawowy dziecka.²³³ Kodeks rodzinny i opiekuńczy nie określa granic umocowania rodziców. Jednak fakt, że reprezentowanie dzieci, stanowiące element władzy rodzicielskiej, daje podstawę do przyjęcia, że granice te wytycza zakres władzy rodzicielskiej. Jeżeli władza ta jest ograniczona przepisem ustawy (art. 101 § 3 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego) czy zarządzeniem sądu opiekuńczego (art. 109 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego) to zakres ograniczenia odnosi się też do reprezentowania dziecka. W razie pozbawienia władzy rodzicielskiej, prawo reprezentacji wygasa. Dalsze ograniczenia mogą wynikać z natury rzeczy i celu powierzenia rodzicom przedstawicielstwa ustawowego dzieci. Celem tym jest dobro dziecka, ochrona jego interesów.²³⁴ Na formularzu tytułu wykonawczego miejsce jest na zamieszczenie tylko danych zobowiązanego. Personalalia jego przedstawicieli ustawowych wierzyciel podaje w informacji załączonej do tytułu wykonawczego. Gdyby wierzyciel skierował do egzekucji tytuł na osobę małoletnią, bez podania informacji o jej przedstawicielach ustawowych, byłaby to podstawa dla organu egzekucyjnego nie przystępowania do egzekucji administracyjnej, w myśl art. 29 § 2 pkt 3 u.p.e.a.

Zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 3 r.p.w.n.p., w przypadku ustalenia przez wierzyciela innych danych niż wynikające z tytułu wykonawczego, niezbędnych do wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej, wierzyciel przekazuje organowi egzekucyjnemu tytuł wykonawczy wraz z informacją zawierającą te dane, w szczególności informacje o posiadanym majątku i źródłach dochodu zobowiązanego. Brak tej informacji nie będzie skutkowało nieprzystąpieniem do egzekucji przez naczelnika urzędu skarbowego. Może jednak doprowadzić do uznania dłużnika za nieściągalnego i umorzenia postępowania egzekucyjnego, a co za tym idzie możliwości obciążenia wierzyciela kosztami postępowania egzekucyjnego. Zgodnie z art. 28

²³³ J. Ignatowicz, *Prawo rodzinne. Zarys wykładu*, Warszawa 1998, s. 250;

²³⁴ Por. H. Ciepla, B. Czech, T. Domińczuk, S. Kalus, K. Piasecki, pod red. M. Sychowicz, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, Warszawa 2006, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis (Wydanie III), s. 960;

zdanie pierwsze u.p.e.a., we wniosku o wszczęcie egzekucji administracyjnej wierzyciel może wskazać środek egzekucyjny. Problem przez lata polegał na tym, że wierzyciele nie znali, bo nie mieli podstawy prawnej dającej jej kompetencje do ustalenia, majątku dłużnika. Co przyczyniłoby się do korzystania z prawa zawartego w art. 28 u.p.e.a. Od początku funkcjonowania u.p.e.a., to jest od 1967 r., to organ egzekucyjny zobowiązany był do ustalania majątku dłużnika, z którego prowadził egzekucję. Nowelizacja ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wprowadzona zwłaszcza art. 111 pkt 23 u.w.p.d.p., nadała uprawnienia do poszukiwania i ustalania majątku dłużnika również wierzycielowi. Nowelizacja ta zmieniła zapis art. 36 ust. 1 u.p.e.a., który od 21 listopada 2013 r. brzmi: w zakresie niezbędnym do wszczęcia lub prowadzenia postępowania egzekucyjnego oraz udzielenia pomocy na podstawie ustawy o wzajemnej pomocy organ egzekucyjny lub wierzyciel, może żądać od uczestników postępowania informacji i wyjaśnień, jak również zwracać się o udzielenie informacji do organów administracji publicznej oraz jednostek organizacyjnych im podległych lub podporządkowanych, a także innych podmiotów. Takie rozszerzenie kompetencji pozyskiwania informacji przez wierzyciela w zakresie niezbędnym do wszczęcia lub prowadzenia postępowania egzekucyjnego, niejednokrotnie zapobiega nieskutecznej egzekucji. W obecnym stanie prawnym nie tylko organ egzekucyjny, ale również wierzyciel ma prawo żądać od uczestników postępowania (od samego dłużnika), jak również organów administracji publicznej oraz jednostek organizacyjnych im podległych lub podporządkowanych, a także innych podmiotów informacji, która przyczyni się do skutecznej egzekucji. Informacja ta dotyczy najczęściej posiadanego majątku i źródeł dochodu zobowiązanego. Ustalanie majątku dłużnika w toku egzekucji przez naczelnika urzędu skarbowego było niewystarczające. Dlatego coraz więcej gmin korzysta z prawa wynikającego z art. 36 ust. 1 u.p.e.a. i jeszcze przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego ustala majątek zobowiązanego, z którego egzekucja będzie skuteczna. O ustaleniach tych, zgodnie z § 10 ust. 1 pkt 3 r.p.w.n.p., informuje naczelnika urzędu skarbowego, przesyłając wraz z tytułem wykonawczym informację zawierającą poczynione ustalenia.

Gminy najczęściej kierują zapytania o majątek swojego dłużnika do organów administracji publicznej oraz jednostek organizacyjnych im podległych lub podporządkowanych, a także innych podmiotów. Przy czym, jak pokazuje praktyka, to wcale nie urzędy skarbowe są adresatem tych zapytań. Jak pokazało życie największą wiedzę na temat majątków zalegających podatników gminy ma Zakład Ubezpieczeń Społecznych (zwłaszcza gdy dłużnik nie jest rolnikiem). To z ZUSu wierzyciel może uzyskać informację na temat aktualnego pracodawcy dłużnika czy numeru rachunku bankowego dłużnika. O prowadzone

rachunki bankowe, o ich numery, a nie zgromadzone na nich środki, gminy pytają również banki. Z takich rejestrów jak Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców wierzyciel uzyskuje dane o posiadanych przez dłużnika pojazdach. Z reguły wierzyciele o majątek nie pytają samych zobowiązanych. Dlaczego? Jak nietrudno przewidzieć, sam dłużnik nie byłby zainteresowany udzieleniem takiej odpowiedzi, zwłaszcza wyczerpującej i prawdziwej. A za brak takiej odpowiedzi wierzyciel nie może wymierzyć żadnej sankcji. Chociaż przyglądając się problemowi w praktyce, nie jest do końca prawdą, że dłużnicy nie informują wierzycieli o swoim majątku. Jeśli wierzyciel skorzysta z informacji umieszczanych przez dłużnika na portalach społecznościowych (na przykład Facebook), to wyczyta tam informacje o pracodawcy i majątku, którym bardzo chętnie dłużnik opisuje czy nawet fotografuje. Ale to nie wszystkie możliwości, którymi dysponuje wierzyciel w celu ustalenia majątku dłużnika. Wiele informacji znajduje się w samym organie podatkowym, urzędzie gminy czy jednostkach mu podległych. Instytucje opieki społecznej dysponują numerami kont beneficjentów wszelkiej pomocy społecznej, a zarazem podatników gminy. To prawda, że świadczenia wypłacane przez opiekę społeczną nie podlegają zajęciu egzekucyjnemu (zarówno w egzekucji administracyjnej jak i sądowej), ale środki zgromadzone na koncie beneficjenta tej pomocy - już tak. Kolejnym źródłem informacji o majątku zobowiązanego, zwłaszcza rolnika, jest informacja pochodząca od służb, które w gminie zajmują się wypłatą zwrotu podatku akcyzowego. Zwrot podatku akcyzowego nie podlega potrąceniu w myśl o.p., jak chciałoby wielu wierzycieli, jednak jest wiarygodnością, która jako środek egzekucyjny podlega zajęciu w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jeśli chodzi o podatki lokalne, najczęstszą podstawą opodatkowania jest nieruchomość, a podatnikiem właściciel tej nieruchomości. Dlatego w odniesieniu do podatku od nieruchomości, podatku rolnego czy leśnego oraz opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, trudno jest twierdzić, że dłużnik jest nieściągalny. Majątkiem, po który można sięgnąć w takiej egzekucji jest jego prawo do nieruchomości.

Kolejną informacją kierowaną wraz z tytułem wykonawczym jest zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego o przypadku wystąpienia przez wierzyciela o udzielenie pomocy do państwa obcego. Dotyczy to dłużników zamieszkałych lub posiadających swój majątek poza granicami Polski. W informacji tej wierzyciel podaje datę uzupełnienia i wysłania przez centralne biuro łącznikowe wniosku o udzielenie informacji lub powiadomienia, do państwa członkowskiego lub państwa trzeciego oraz numerów wniosków organu wnioskującego i organu współpracującego zawartych w numerze referencyjnym tego wniosku o udzielenie informacji lub powiadomienie.

Jeżeli wcześniej, przed skierowaniem tytułu wykonawczego prowadzona była egzekucja administracyjna, którą umorzono z uwagi na stwierdzenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, w informacji towarzyszącej tytułowi wykonawczemu zamieszcza się o tym wzmiankę. Szczególnie wierzyciel podaje numer i datę postanowienia o umorzeniu postępowania egzekucyjnego wydanego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a., to jest w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Wnioskując o kolejną egzekucję, wierzyciel wskazuje ujawnione składniki majątkowe lub źródła dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych. Jest to wymóg konieczny dopuszczalności wszczęcia ponownej egzekucji, po wcześniej umorzonych z przyczyn nieściągalności dłużnika. Wymóg ten ustawodawca zapisał w art. 61 u.p.e.a., stanowiąc iż w razie umorzenia postępowania egzekucyjnego w przypadku gdy nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, wszczęcie ponownej egzekucji może nastąpić wówczas, gdy zostanie ujawniony majątek lub źródła dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych.

Informacje załączane do tytułów wykonawczych, o których mowa wyżej, mogą dotyczyć więcej niż jednego tytułu wykonawczego w odniesieniu do tego samego zobowiązanego.

3. Postępowanie prowadzone przez organ egzekucyjny

3.1. Wszczęcie postępowania egzekucyjnego

Organ egzekucyjny wszczyna egzekucję administracyjną na wniosek wierzyciela i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego. Jeżeli wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, przystępuje z urzędu do egzekucji na podstawie tytułu wykonawczego przez siebie wystawionego.

U.p.e.a. zawiera definicje legalne pojęcia organu egzekucyjnego, wierzyciela i zobowiązanego. Wszystkie te pojęcia definiuje art. 1a u.p.e.a. Pod pojęciem organu egzekucyjnego rozumie się organ uprawniony do stosowania w całości lub w części określonych w ustawie środków służących doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanych ich obowiązków o charakterze pieniężnym lub obowiązków o charakterze niepieniężnym oraz zabezpieczenia wykonania tych obowiązków. Pod pojęciem wierzyciela rozumie się podmiot uprawniony do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym

postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym. Dłużnikiem, zobowiązanym jest osoba prawna albo jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej albo osoba fizyczna, która nie wykonała w terminie obowiązku o charakterze pieniężnym lub obowiązku o charakterze niepieniężnym, a w postępowaniu zabezpieczającym – również osobę lub jednostkę, której zobowiązanie nie jest wymagalne albo jej obowiązek nie został ustalony lub określony, ale zachodzi obawa, że brak zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić skuteczne przeprowadzenie egzekucji, a odrębne przepisy na to zezwalają.

W egzekucji podatków samorządowych wierzycielem zawsze będzie wójt, burmistrz (prezydent miasta) lub zarząd związku międzygminnego, będący jednocześnie organem podatkowym z uprawnieniami do wydania decyzji podatkowej kształtującej zobowiązanie lub do przyjęcia deklaracji. Organem egzekucyjnym będzie naczelnik urzędu skarbowego lub wójt, burmistrz (prezydent miasta) lub zarząd związku międzygminnego posiadający uprawnienia organu egzekucyjnego. Ten temat porusza część 1 niniejszego rozdziału. Zobowiązanym zaś jest podatnik, inkasent, osoba trzecia, spadkobierca, który w terminie nie dokonał wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Egzekucji administracyjnej podlegają obowiązki wynikające z deklaracji podatkowej lub ostatecznej decyzji podatkowej. Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Z przepisu art. 239a o.p. wynika przede wszystkim, że zasadniczo wykonaniu podlega tylko decyzja ostateczna, a na podstawie decyzji nieostatecznej nie można dochodzić realizacji stwierdzonych w niej obowiązków w trybie przewidzianym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.²³⁵ Pomiędzy decyzją nakładającą na stronę obowiązek podlegający wykonaniu (nadającą się do przymusowego wykonania) a postanowieniem nadającym tej decyzji rygor natychmiastowej wykonalności zachodzi ścisły, nierozzerwalny związek. Bez istnienia w obrocie prawnym nieostatecznej decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu nie może zostać wydane postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. Doręczenie postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności nie może nastąpić przed doręczeniem decyzji, której rygor ten ma być nadany. Wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji, której uprzednio nadano rygor natychmiastowej wykonalności, np. w następstwie uchylecia przez organ odwoławczy, oznacza, że rygor natychmiastowej wykonalności traci

²³⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 18.04.2018 r., sygn. akt II GSK 1944/16, LEX nr 2502505;

rację bytu.²³⁶ Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności w enumeratywnie wskazanych w art. 239b § 1 o.p. przypadkach. Przesłanki określone w art. 239b § 1 pkt 1 - 4 o.p. mają charakter fakultatywny i rozłączny, zaś przewidziane w treści art. 239b § 2 o.p. uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane należy rozumieć jako obiektywny stan wiedzy, w świetle której istnienie faktu (w tym przypadku niewykonanie zobowiązania) jest wysoce prawdopodobne. Z uprawdopodobnieniem wiąże się ustalenie jakiegoś faktu w oparciu o wiarygodne środki dowodowe, pozwalające na przekonanie się przez organ podatkowy o zgodności danych faktów z rzeczywistością.²³⁷ W każdym z czterech przypadków opisanych w art. 239b §1 O.p., nadając decyzji rygor wykonalności należy dodatkowo uprawdopodobnić, że bez tego nie dojdzie do spełnienia zobowiązania podatkowego. Pierwszym z nich jest sytuacja, gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych. Treść art. 239b § 1 pkt 1 o.p. jasno wskazuje, że decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych. W posiadaniu organu podatkowego pierwszej instancji powinny więc znaleźć się potwierdzone informacje, iż wobec strony danego postępowania podatkowego prowadzone jest aktualnie postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych. Ustawodawca nie zawęży tu rodzaju prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Oznacza to, że chodzi o jakiegokolwiek formalnie wszczęte i prowadzone (formalnie niezakończone) postępowanie egzekucyjne.²³⁸ Jeżeli organ podatkowy dysponował dokumentami urzędowymi, świadczącymi, że na podatniku ciąży zaległość podatkowa oraz toczy się wobec niego postępowanie egzekucyjne, to tym samym wykazał, że zachodzi przesłanka, o jakiej mowa w art. 239b § 1 pkt 1 o.p.²³⁹ Przy czym organ podatkowy nie musi wykazać, że toczące się postępowanie egzekucyjne uniemożliwia wykonanie zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji nieostatecznej.²⁴⁰ Kolejną przesłanką uzasadniającą nadanie rygoru decyzji nieostatecznej jest sytuacja, w której strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z

²³⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.03.2018 r., sygn. akt II FSK 937/16, LEX nr 2469772;

²³⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19.12.2016 r., sygn. akt I SA/OI 833/16, LEX nr 2227574;

²³⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19.07.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 719/17, LEX nr 2359739; por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 08.03.2017 r., sygn. akt I SA/Po 827/16, LEX nr 2267599;

²³⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14.11.2017 r., sygn. akt I GSK 2261/15, LEX nr 2414420;

²⁴⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24.10.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1242/17, LEX nr 2400081;

pierwszeństwa zaspokojenia. Z art. 239b § 1 pkt 2 o.p. nie sposób wyinterpretować ciężącego na organie podatkowym obowiązku dokładnego i wyczerpującego ustalenia stanu majątkowego podatnika, zwłaszcza w sytuacji, gdy sam podatnik nie wskazał żadnych należących do niego składników majątku. Art. 239b § 1 pkt 2 o.p. nie nakłada na organy podatkowe obowiązku wykazania, jakimi składnikami majątkowymi podatnik dysponuje. Wystarczające jest wykazanie, że nie posiada on takiego majątku, który z uwagi na swą wartość umożliwiłby ustanowienie na nim stosownego zabezpieczenia. Ciężar poszukiwania takiego dowodu obciąża podatnika, gdyż jedynie wówczas możliwe będzie przeprowadzenie dowodu przeciwnego przez organ podatkowy.²⁴¹ Następnym powodem pozwalającym na nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej jest zdarzenie, gdy strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości. Przez pojęcie "zbywania majątku znacznej wartości", należy rozumieć taką czynność strony, która polega na wyzbyciu się składnika bądź składników majątku, które same w sobie nie posiadają znacznej wartości, lecz dopiero w porównaniu do wartości pozostałego należącego do podatnika majątku stanowią jego znaczącą wartość.²⁴² Ostatnim kryterium warunkującym nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej jest okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który jest krótszy niż 3 miesiące. Zaistnienia którejkolwiek z przesłanek wymienionych w art. 239b § 1 o.p. organ podatkowy obowiązany jest ustalić przez udowodnienie, natomiast dla wykazania spełnienia warunku określonego w art. 239b § 2 o.p. wystarczy uprawdopodobnienie, które jest środkiem zastępczym dowodu. Jeżeli okres do upływu przedawnienia jest krótszy niż 3 miesiące to spełnienie przesłanki z art. 239b § 2 o.p. polega na uprawdopodobnieniu, że z tego właśnie powodu zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Nie mają natomiast istotnego znaczenia okoliczności odnoszące się do sytuacji finansowej czy też działań podatnika w stosunku do jego majątku, o których mowa w art. 239b § 1 punkt 1-3 o.p.²⁴³ Aby nadać rygor natychmiastowej wykonalności wystarczy, że 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. Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany

²⁴¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14.09.2016 r., sygn. akt I SA/Wr 596/16, LEX nr 2144543;

²⁴² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14.09.2016 r., sygn. akt I SA/Wr 596/16, LEX nr 2144543;

²⁴³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25.01.2018 r., sygn. akt I SA/Po 1098/17, LEX nr 2444226; por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10.01.2018 r., sygn. akt I SA/Łd 640/17, LEX nr 2435483;

jest przez organ podatkowy I instancji w drodze zaskarżalnego postanowienia i może nastąpić wyłącznie w sytuacjach wskazanych enumeratywnie w art. 239b § 1 pkt 1-4 i § 2 o.p. Ochrona, którą zagwarantował ustawodawca w takich przypadkach, sprowadza się do możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności kwestionującego zaistnienie sytuacji wskazanych enumeratywnie w ww. przepisach. W przepisach brak jest regulacji, które pozwalałyby w takim przypadku na wstrzymanie wykonania decyzji organu podatkowego I instancji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności.²⁴⁴ Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności, wynikającego z decyzji lub przepisu prawa.

Do wszczęcia postępowania egzekucyjnego w administracji, jeżeli zobowiązanie wynika z decyzji, potrzebna jest decyzja ostateczna. Art. 239e o.p. przesądza, że decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie. Zgodnie z art. 239e o.p. decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie. Stosownie do art. 239a o.p., decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. W myśl tych unormowań, organ administracji może skutecznie egzekwować wydaną decyzję dopiero, gdy stanie się ona ostateczna. Waler taki, zgodnie z art. 128 o.p., ma decyzja wydana na skutek odwołania lub decyzja organu pierwszej instancji, od której strona nie wniosła w ustawowym terminie odwołania. W konsekwencji, także adresat decyzji jest nią związany dopiero po uzyskaniu przez tę decyzję przymiotu ostateczności.²⁴⁵ Problem z uzyskaniem ostateczności, a tym samym wykonalności decyzji, który rzutował na możliwość wnioskowania o przeprowadzenie egzekucji administracyjnej, dość często pojawiał się w okresie od marca 2020 r. do maja 2020 r. Wpływ na taką sytuację miała epidemia koronawirusa, a raczej przepisy prawa regulujące zasady postępowania w okresie pandemii. Wprowadzony z dniem 31 marca 2020 r., ustawą o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw²⁴⁶, zapis art. 15 zzs ust. 1 pkt 7 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem

²⁴⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 30.06.2016 r., sygn. akt I SA/Op 231/16, LEX nr 2108845;

²⁴⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18.03.2014 r., sygn. akt II SA/Ol 903/13, LEX nr 1443590;

²⁴⁶ Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 568 ze zmianami);

COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych²⁴⁷, regulował, że w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID bieg terminów procesowych i sądowych w postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie o.p. – nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres. Co prawda stan zagrożenia epidemicznego został w Polsce wprowadzony rozporządzeniem w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego²⁴⁸ od dnia 14 marca 2020 r., a stan epidemii, rozporządzeniem w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii²⁴⁹, od dnia 20 marca 2020 r., to wspomniana nowelizacja ustawy COVID-19, weszła w życie 31 marca 2020 r. Zapis art. 15 zzs ust. 1 pkt 7 ustawy COVID-19, uchyliła ustawa o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2²⁵⁰ z dniem 16 maja 2020 r. Jednak z uwagi na zapis art. 68 ust. 6 i ust. 7 tej ustawy, terminy w postępowaniach, których bieg nie rozpoczął się na podstawie art. 15 zzs ustawy COVID-19, rozpoczynają bieg po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie ustawy o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. Terminy w postępowaniach, których bieg uległ zawieszeniu na podstawie art. 15 zzs ustawy COVID-19, będą dalej po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie ustawy o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2. W kalendarzu datą, od której zawieszono z dniem 31 marca 2020 r. terminy będą dalej jest 25 maja 2020 r. W praktyce ten stan rzeczy oznacza, że jeśli na przykład decyzję ustalającą wysokość podatku od nieruchomości doręczono podatnikowi 1 kwietnia 2020 r., to termin do wniesienia odwołania od tej decyzji upływał 8 czerwca 2020 r., a to z kolei oznacza, że terminem kiedy decyzja stała się ostateczna, a tym samym wymagalna – w sytuacji, gdy podatnik z prawa odwołania od decyzji nie skorzystał – jest 9 czerwca 2020 r. Na niwie postępowania egzekucyjnego w administracji, poczynwszy od dnia 9 czerwca 2020 r. możliwe jest wszczęcie postępowania egzekucyjnego, którego podstawą prowadzenia jest ta właśnie decyzja.

²⁴⁷ Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 374 ze zmianami);

²⁴⁸ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz.U. z 2020 r., poz. 433);

²⁴⁹ Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r., poz. 491);

²⁵⁰ Ustawa z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r., poz. 875);

Wszczęcie egzekucji administracyjnej następuje z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego lub doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu wierzytelności lub innego prawa majątkowego, jeżeli to doręczenie nastąpiło przed doręzeniem zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego. Odpis tytułu wykonawczego sporządzony przez wierzyciela zawiera adnotację „odpis tytułu wykonawczego”. Odpis tytułu wykonawczego sporządzony przez organ egzekucyjny zawiera adnotację „odpis zgodny z oryginałem”, datę sporządzenia, imię i nazwisko oraz podpis pracownika, który sporządził odpis. Organ egzekucyjny sporządza odpis tytułu wykonawczego w sytuacji, gdy wierzyciel przesłał tytuł wykonawczy do organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Przy przesyłaniu tytułu wykonawczego w wersji papierowej, odpis tytułu sporządza wierzyciel. W praktyce najczęściej wszczęcie egzekucji następuje z chwilą doręczenia zobowiązanemu przez organ egzekucyjny odpisu tytułu wykonawczego. W egzekucji administracyjnej doręczenie tytułów wykonawczych, o którym mowa w art. 26 § 5 pkt 1 u.p.e.a., wszczyna egzekucję administracyjną i może być kierowane wyłącznie do zobowiązanego.²⁵¹ Postępowanie egzekucyjne zostaje otwarte z chwilą doręczenia zobowiązanemu tytułu wykonawczego, a w konsekwencji dopiero z tą chwilą strona może ustanowić pełnomocnika, który w tym postępowaniu będzie ją reprezentował. Fakt wcześniejszego złożenia przez stronę pełnomocnictwa ogólnego w ramach innego prowadzonego wobec niego przez postępowania, nie ma znaczenia dla skuteczności doręczenia mu tytułów wykonawczych oraz zawiadomienia o zajęciu jego wynagrodzenia za pracę.²⁵² Zobowiązanie organu do doręczenia tytułu wykonawczego bezpośrednio zobowiązanemu, nie wyklucza zastosowania konstrukcji doręczenia zastępczego. Przepis art. 26 § 5 pkt 1 u.p.e.a. dla skuteczności wszczęcia egzekucji administracyjnej wymaga doręczenia odpisu tytułu wykonawczego zobowiązanemu. Ustawodawca jednak w żaden sposób nie określił sposobu doręczenia, co oznacza, że zgodnie z art. 18 u.p.e.a., do doręczeń tych stosuje się przepisy art. 39-49 k.p.a.²⁵³ Nawet w sytuacji, gdy zobowiązany ustanowił pełnomocnika do prowadzenia wszystkich spraw przed organem, który jest jednocześnie wierzycielem i organem egzekucyjnym, odpis tytułu wykonawczego należy doręczyć zobowiązanemu, a nie pełnomocnikowi.²⁵⁴

²⁵¹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23.11.2016 r., sygn. akt I SA/OI 622/16, LEX nr 2189418;

²⁵² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11.05.2017 r., sygn. akt V SA/Wa 980/16, LEX nr 2404591; Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23.11.2016 r., sygn. akt I SA/OI 710/16, LEX nr 2189504;

²⁵³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 06.12.2017 r., sygn. akt V SA/Wa 974/17, LEX nr 2496151; por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30.08.2016 r., sygn. akt II SA/Bk 405/16, LEX nr 2115334;

²⁵⁴ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 10.12.2014 r., sygn. akt II FSK 2818/12, LEX nr 1595913;

Doręczenie odpisu tytułu wykonawczego wszczynające postępowanie egzekucyjne w administracji może też nastąpić w sposób przewidziany w art. 32 u.p.e.a., to jest przez doręczenie zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego przez organ egzekucyjny lub egzekutora przystępującego do czynności egzekucyjnych. Pod pojęciem egzekutora rozumie się pracownika obsługującego organ egzekucyjny, uprawnionego do dokonywania czynności egzekucyjnych. Artykuły 32 i 128 § 1 pkt 1 p.e.w.a. są normami samodzielными, regulującymi sposób doręczenia tytułów wykonawczych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji i stanowią konsekwentne rozwinięcie zasady, wyrażonej w art. 26 § 5 pkt 1 p.e.w.a., zgodnie z którą postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego. Taki zapis ustawy chroni zobowiązanego przed prowadzeniem egzekucji administracyjnej bez doręczenia odpisu tytułu wykonawczego.²⁵⁵

3.2. Odmowa wszczęcia postępowania egzekucyjnego

Organ egzekucyjny bada z urzędu dopuszczalność egzekucji administracyjnej; organ ten nie jest natomiast uprawniony do badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym. Dokonywana przez organ egzekucyjny ocena dopuszczalności egzekucji administracyjnej, nie może dotyczyć kwestii zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym. Celem postępowania egzekucyjnego jest bowiem doprowadzenie do wykonania spoczywającego na zobowiązanym obowiązku, a nie powtórna, merytoryczna ocena zgodności z prawem decyzji nakładającej ten obowiązek, w tym kwestia prawidłowego doręczenia decyzji.²⁵⁶ Organ egzekucyjny nie bada ani merytorycznej trafności decyzji podatkowej, ani też wymagalności zobowiązania podatkowego w niej określonego, opartych na okolicznościach, które miały miejsce przed wystawieniem tytułu wykonawczego.²⁵⁷ W postępowaniu egzekucyjnym nie bada się kwestii prawidłowości doręczenia decyzji stanowiącej podstawę wydania tytułu wykonawczego.²⁵⁸ Za niedopuszczalne należy uznać akceptowanie sytuacji, w której zobowiązany, wykorzystując uprawnienia wynikające z u.p.e.a. mógłby doprowadzić do ponownej weryfikacji i merytorycznej oceny sprawy. Tak zakreślony cel postępowania egzekucyjnego determinuje zakres uprawnień organów podatkowych, które zgodnie z art. 29 § 1 u.p.e.a. są wprawdzie

²⁵⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29.12.2016 r., sygn. akt VII SA/Wa 3010/15, LEX nr 2317293;

²⁵⁶ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 07.02.2018 r., sygn. akt III SA/Łd 1140/17, LEX nr 2454985;

²⁵⁷ Por. wyrok WSA w Kielcach z dnia 05.04.2018 r., sygn. akt I SA/Ke 48/18, LEX nr 2482459;

²⁵⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28.02.2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1166/17, LEX nr 2458219;

zobligowane do badania z urzędu dopuszczalności egzekucji administracyjnej, jednakże nie mogą badać zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym.²⁵⁹ Badanie dopuszczalności egzekucji administracyjnej obejmuje ustalenie, czy obowiązek podlega egzekucji administracyjnej, czy tytuł wykonawczy został wystawiony przez uprawniony podmiot, czy konkretny organ egzekucyjny jest właściwy do egzekucji obowiązku określonego w tytule wykonawczym oraz czy osoba wskazana w tytule wykonawczym podlega orzecznictwu polskich organów administracyjnych.²⁶⁰ Brak jest umocowania organów, aby sięgać "wstecz" i badać prawidłowość sposobu, w jaki w fazie jurysdykcyjnej skonkretyzowano prawa i obowiązki strony. Nie może zatem odnosić się do zagadnień, związanych z ustaleniami faktycznymi i zastosowaniem do nich przepisów prawa materialnego. Punktem wyjścia dla organu egzekucyjnego jest wykonywany akt administracyjny. Dopóki znajduje się on w obrocie prawnym, organ prowadzący egzekucję jest nim związany.²⁶¹

Organ egzekucyjny nie przystępuje do egzekucji i zawiadamia wierzyciela o przyczynach nieprzystąpienia do egzekucji, jeżeli zaistnieje jedna z trzech enumeratywnie wymienionych przesłanek zawartych w art. 29 § 2 u.p.e.a.

Naczelnik urzędu skarbowego nie przystąpi do egzekucji, gdy obowiązek, którego dotyczy tytuł wykonawczy, nie podlega egzekucji administracyjnej. W tym miejscu należy zauważyć, że obowiązki podlegające egzekucji administracyjnej reguluje art. 2 u.p.e.a. Podatki lokalne, jako podlegające egzekucji administracyjnej, wymienia art. 2 § 1 pkt 1 u.p.e.a. Obok nich znajdują się: podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy działu III o.p.; niepodatkowe należności budżetowe, do których stosuje się przepisy u.f.p.; należności z tytułu przychodów z prywatyzacji; grzywny i kary pieniężne wymierzane przez organy administracji publicznej; należności pieniężne, jeżeli pozostają we własności rzeczowej organów administracji publicznej; należności przypadające od jednostek budżetowych, wynikające z zastosowania wzajemnego potrącenia zobowiązań podatkowych z zobowiązaniami tych jednostek; należności pieniężne przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie innych ustaw; wpłaty na rzecz funduszy celowych utworzonych na podstawie odrębnych przepisów; należności pieniężne z tytułu składek do Funduszu Żeglugi Śródlądowej oraz składek specjalnych do Funduszu Rezerwowego; należności pieniężne państwa członkowskiego wynikające z tytułu: podatków i należności celnych pobieranych przez to państwo lub w jego imieniu, przez jego jednostki podziału terytorialnego lub

²⁵⁹ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 25.01.2018 r., sygn. akt I SA/Ke 664/17, LEX nr 2443791;

²⁶⁰ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 31.01.2018 r., sygn. akt III SA/Łd 1124/17, LEX nr 2448887;

²⁶¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11.12.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1222/17, LEX nr 2496123;

administracyjnego, w tym organy lokalne, lub w imieniu tych jednostek lub organów, a także w imieniu Unii Europejskiej, refundacji, interwencji i innych środków stanowiących część całkowitego lub częściowego systemu finansowania Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji (EFRG) oraz Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW), w tym kwot należnych w związku z tymi działaniami, opłat i innych należności pieniężnych przewidzianych w ramach wspólnej organizacji rynku Unii Europejskiej dla sektora cukru, kar, grzywien, opłat i dopłat administracyjnych związanych z należnościami pieniężnymi, o których mowa w lit. a-c, nałożonych przez organy właściwe do pobierania podatków i należności celnych lub właściwe do prowadzenia postępowań administracyjnych dotyczących podatków i należności celnych lub potwierdzonych przez organy administracyjne lub sądowe na wniosek organów właściwych w sprawie podatków i należności celnych, opłat za zaświadczenia i podobne do zaświadczeń dokumenty wydane w postępowaniach administracyjnych w sprawie należności pieniężnych, odsetek i kosztów związanych z należnościami pieniężnymi, w związku z którymi możliwe jest zwrócenie się o wzajemną pomoc na podstawie ustawy o wzajemnej pomocy, administracyjnych kar pieniężnych lub grzywien administracyjnych nałożonych na pracodawcę delegującego pracownika z terytorium RP w związku z naruszeniem przepisów dotyczących delegowania pracowników w ramach świadczenia usług; należności pieniężne przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska; obowiązki o charakterze niepieniężnym pozostające we właściwości organów administracji rządowej i samorządu terytorialnego lub przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie przepisu szczególnego; obowiązki z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy oraz wypłaty należnego wynagrodzenia za pracę, a także innego świadczenia przysługującego pracownikowi, nakładane w drodze decyzji organów Państwowej Inspekcji Pracy; obowiązki z zakresu ochrony danych osobowych, nakładane w drodze decyzji Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych.

Organ egzekucyjny nie przystąpi też do egzekucji, gdy uprawdopodobni, że nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Z brzmienia art. 29 § 2 pkt 2 u.p.e.a. wynika, iż przesłankę braku prawdopodobieństwa w uzyskaniu kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne należy odnosić jedynie do egzekucji należności pieniężnych. Tym samym wskazanie przez organ egzekucyjny, że na rachunkach bankowych zobowiązanej brak środków umożliwiających realizacji zajęć egzekucyjnych, stanowi wystarczającą podstawę do wydania postanowienia o nieprzystąpieniu do egzekucji, szczególnie w sytuacji, gdy nie jest znany ani adres faktyczny jej siedziby, ani adres prowadzonej przez nią działalności, o ile taką w ogóle

jeszcze prowadzi.²⁶² Podstawowym celem postępowania egzekucyjnego jest przymusowe wykonanie nałożonego na zobowiązanego obowiązku. W razie gdy obowiązek ten ma naturę pieniężną, a zobowiązany nie ma środków majątkowych, zasadność oraz racjonalność wszczęcia egzekucji pozostaje pod znakiem zapytania. Uniknięciu niebezpieczeństwa niecelowego prowadzenia egzekucji służą regulacje zawarte w art. 29 § 2 pkt 2 u.p.e.a. Odmowa wszczęcia egzekucji może nastąpić na przykład, gdy wójt skieruje tytuł wykonawczy na II ratę podatku od nieruchomości chwilę po tym, jak naczelnik urzędu skarbowego umorzył postępowanie egzekucyjne prowadzone na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na I ratę podatku od nieruchomości, a umorzenie tego postępowania miało podstawę w art. 59 § 2 u.p.e.a., czyli przyczyną umorzenia postępowania egzekucyjnego była nieściągalność dłużnika. W tej sytuacji często wystarczy, aby wierzyciel skorzystał z uprawnień przysługujących mu na mocy art. 28 i art. 36 § 1 u.p.e.a. i ustalił, i wskazał organowi egzekucyjnemu majątek zobowiązanego (środek egzekucyjny) o czym była mowa w podrozdziale 2 niniejszego rozdziału, dotyczącej tytułu wykonawczego.

Ostatnią przesłanką pozwalającą organowi egzekucyjnemu na nieprzystąpienie do egzekucji jest wada tytułu wykonawczego wystawionego przez wierzyciela, polegająca na tym, że tytuł wykonawczy nie spełnia wymogów określonych w art. 27 § 1 i 2 u.p.e.a. Zapisy obligatoryjne, jakie musi posiadać tytuł wykonawczy, zostały przedstawione wyżej, w podrozdziale 2 niniejszego rozdziału odnoszącej się do tytułu wykonawczego. Jeśli w tytule wierzyciel pominął lub w niewłaściwy sposób wskazał informację konieczną, organ egzekucyjny nie przystąpi do egzekucji. W praktyce, częstą wadą tytułu wykonawczego skutkującą nieprzystąpieniem do egzekucji jest na przykład brak numeru PESEL w tytule wystawionym na osobę fizyczną. Jeśli dłużnik nie ma nadanego numeru PESEL wystarczy powiadomić o tym organ egzekucyjny i nie będzie to przeszkodą w prowadzeniu egzekucji. Jeśli natomiast wierzyciel zapomniał wpisać w tytule numeru PESEL, albo takim numerem nie dysponuje, tytuł wykonawczy w świetle prawa posiada wadę i nie może stanowić podstawy przystąpienia do egzekucji administracyjnej.

Naczelnik urzędu skarbowego, nie przystępując do egzekucji, zawiadamia o tym fakcie wierzyciela zwykłym pismem, na które nie służy żaden środek zaskarżenia. Aby nie dochodziło do nadużyć polegających na nie przystąpieniu do egzekucji, ustawodawca w art. 29 § 2a u.p.e.a. zawarł, iż na wniosek wierzyciela niebędącego jednocześnie organem egzekucyjnym, złożony w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o przyczynach nieprzystąpienia do

²⁶² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19.12.2017 r., sygn. akt I SA/Po 945/17, LEX nr 2428515;

egzekucji, organ egzekucyjny wydaje postanowienie o nieprzystąpieniu do egzekucji lub przystępuje do egzekucji. Na postanowienie o nieprzystąpieniu do egzekucji wierzycielowi przysługuje zażalenie.

3.3. Ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego

Ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego może nastąpić tylko i wyłącznie po ówczesnym jego umorzeniu. Przy czym nie każde umorzone postępowanie egzekucyjne będzie kwalifikować się do ponownej egzekucji. Ponowna egzekucja może nastąpić po ustąpieniu przesłanki jej wcześniejszego umorzenia. Ale nie każde ustąpienie przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego, będzie kwalifikowało wierzytelność do ponownej egzekucji. Przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego enumeratywnie wymienia, tworząc katalog zamknięty, art. 59 § 1 i § 2 u.p.e.a.

Postępowanie egzekucyjne umarza się, jeżeli obowiązek został wykonany przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. W przypadku wykonania obowiązku, nie ma już potrzeby wszczynania ponownej egzekucji.

Postępowanie egzekucyjne umarza się, jeżeli obowiązek nie jest wymagalny, został umorzony lub wygasł z innego powodu albo jeżeli obowiązek nie istniał. Umorzenie postępowania egzekucyjnego w administracji następuje wtedy, gdy w jego toku zaistnieją przeszkody o charakterze trwałym, które powodują, że dalsze prowadzenie postępowania jest niemożliwe lub niecelowe. Instytucja umorzenia postępowania egzekucyjnego ma na celu jego zakończenie wówczas, gdy w konkretnej sytuacji zaistniałej w jego toku wykonanie obowiązku przez zobowiązanego jest niemożliwe lub niedopuszczalne. Jedną z takich przyczyn, skutkujących koniecznością umorzenia postępowania przez organ egzekucyjny, jest upływ terminu przedawnienia egzekwowanej należności. Przyczyną wygaśnięcia obowiązku jest w takiej sytuacji przedawnienie, które wiąże się z umarzającym działaniem czasu.²⁶³ Nie istnienie, brak obowiązku jest przeszkodą do wszczęcia ponownej egzekucji.

Postępowanie egzekucyjne umarza się, jeżeli egzekwowany obowiązek został określony niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z decyzji organu administracyjnego, orzeczenia sądowego albo bezpośrednio z przepisu prawa. W przepisie art. 59 § 1 pkt 3 u.p.e.a. chodzi o taką sytuację, gdy obowiązek wynikający z tytułu egzekucyjnego nie jest adekwatny do obowiązku wynikającego z decyzji organu administracyjnego. Zniekształcenie przedmiotu postępowania egzekucyjnego może odnosić się zarówno do rodzaju egzekwowanego

²⁶³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13.03.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 96/18, LEX nr 2478587;

obowiązku, jak i innych jego parametrów, np. wysokości egzekwowanej należności. Treść obowiązku musi być powtórzona za decyzją nakładającą obowiązek. Wierzyciel nie jest uprawniony do podania w tytule wykonawczym obowiązku zmodyfikowanego w porównaniu z treścią decyzji.²⁶⁴ W takiej sytuacji, po umorzeniu postępowania egzekucyjnego w administracji, jeśli wierzyciel wystawi tytuł wykonawczy właściwie, a więc obowiązek zostanie określony zgodnie z treścią obowiązku wynikającego z decyzji organu administracyjnego, orzeczenia sądowego albo bezpośrednio z przepisu prawa, możliwe będzie ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego w administracji.

Postępowanie egzekucyjne umarza się, gdy zachodzi błąd co do osoby zobowiązanego lub gdy egzekucja nie może być prowadzona ze względu na osobę zobowiązanego. Badanie dopuszczalności egzekucji nie obejmuje ustalenia, kto powinien być adresatem decyzji. Egzekucja nie może być prowadzona ze względu na osobę zobowiązanego, który korzysta z przywileju i immunitetu dyplomatycznego i w zakresie przewidzianym przez ustawy, umowy lub powszechnie ustalone zwyczaje międzynarodowe nie podlega orzecznictwu organów polskich.²⁶⁵ "Błąd co do osoby zobowiązanej", o którym mowa w art. 59 § 1 pkt 4 u.p.e.a. ma miejsce, gdy w tytule wykonawczym jako zobowiązaną określono osobę, na której nie ciąży obowiązek spełnienia określonego świadczenia, co skutkuje faktycznym skierowaniem egzekucji przeciwko niewłaściwemu podmiotowi.²⁶⁶ Ewentualnie ponowna egzekucja może być wszczęta, gdy tytuł wykonawczy zostanie wystawiony na osobę zobowiązaną, na której ciąży obowiązek spełnienia określonego świadczenia.

Postępowanie egzekucyjne umarza się również, jeżeli obowiązek o charakterze niepieniężnym okazał się niewykonalny. Niniejsza rozprawa poświęcona jest egzekucji podatków samorządowych, a te są obowiązkiem o charakterze pieniężnym.

Postępowanie egzekucyjne umarza się w przypadku śmierci zobowiązanego, gdy obowiązek jest ściśle związany z osobą zmarłego. Śmierć zobowiązanego w trakcie postępowania egzekucyjnego zobowiązuje organ egzekucyjny do rozważenia charakteru egzekwowanego obowiązku, bo jest to okoliczność, od której uzależniony jest dalszy przebieg tego postępowania tj. jego umorzenie albo zawieszenie. Bez jednoznacznego rozstrzygnięcia tej kwestii organ nie może podjąć dalszych czynności, ani rozstrzygnąć, co do postępowania egzekucyjnego.²⁶⁷ Należności z tytułu podatków lokalnych nie są zobowiązaniami ściśle

²⁶⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20.12.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1523/17, LEX nr 2496034; por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13.04.2016 r., sygn. akt I SA/Gl 1406/15, LEX nr 2046125;

²⁶⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.10.2017 r., sygn. akt II OSK 2394/16, LEX nr 2426967;

²⁶⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21.03.2017 r., sygn. akt II OSK 1819/16, LEX nr 2289934;

²⁶⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20.03.2018 r., sygn. akt I SA/Rz 87/18, LEX nr 2470552;

związanymi z osobą zmarłego i wobec tego dane postępowanie egzekucyjne nie może być umorzone, a winno być zawieszona na mocy art. 56 § 1 pkt 2 u.p.e.a. Organ egzekucyjny podejmie zawieszona postępowanie, gdy organ ten zostanie zawiadomiony przez wierzyciela o ustaleniu według przepisów prawa cywilnego spadkobierców zmarłego zobowiązanego, na których przeszedł egzekwowany obowiązek, lub osób, na których rzecz zostały uczynione zapisy windykacyjne. Wierzyciel może również, nie czekając na sądowe stwierdzenie nabycia spadku lub przedmiotu zapisu windykacyjnego albo sporządzenie aktu poświadczenia dziedziczenia, wskazać osobę, którą uważa za spadkobiercę zmarłego zobowiązanego, lub osobę, na której rzecz został uczyniony zapis windykacyjny, odpowiedzialną za egzekwowany obowiązek. Jednakże organ egzekucyjny obowiązany jest zastosować się do postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, postanowienia częściowego stwierdzającego nabycie przedmiotu zapisu windykacyjnego lub zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia, jeżeli postanowienie to lub wypis zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia zostaną mu złożone przed zakończeniem postępowania egzekucyjnego. Jeżeli szczególne przepisy przewidują wydanie przez wierzyciela decyzji o odpowiedzialności za zmarłego zobowiązanego innej osoby, jako spadkobiercy lub zapisobiercy, organ egzekucyjny może podjąć postępowanie egzekucyjne, po wydaniu takiej decyzji.

Postępowanie egzekucyjne umarza się, jeżeli egzekucja administracyjna lub zastosowany środek egzekucyjny są niedopuszczalne albo zobowiązanemu nie doręczono upomnienia, mimo iż obowiązek taki ciążył na wierzycielu. Doręczenie tytułu wykonawczego osobie ubezwłasnowolnionej całkowicie zamiast jej opiekunowi prawnemu powoduje, że postępowanie egzekucyjne jest niedopuszczalne, wobec czego spełniona jest przesłanka umorzenia postępowania egzekucyjnego określona w art. 59 § 1 pkt 7 u.p.e.a.²⁶⁸ Organ egzekucyjny na każdym etapie prowadzonego postępowania zobowiązany jest z urzędu uwzględniać wyłączenia zawarte w art. 8 u.p.e.a. W sytuacji, gdy zastosowany środek egzekucyjny jest niedopuszczalny z uwagi na wyłączenie danej należności na podstawie art. 8 § 1 pkt 15 u.p.e.a., stanowić to może w zależności od etapu lub źródła inicjatywy procesowej podstawę zarzutu egzekucyjnego lub przesłankę umorzenia postępowania egzekucyjnego (odpowiednio art. 33 § 1 pkt 6 i art. 59 § 1 pkt 7 u.p.e.a.).²⁶⁹ Przy tej okazji warto wspomnieć, że jedna z przesłanek umorzenia egzekucji – zastosowanie niedopuszczalnego środka egzekucyjnego – skutkuje nie tylko umorzeniem postępowania egzekucyjnego, ale również nie powoduje przerwania biegu terminu przedawnienia. Wadliwe zastosowanie środka

²⁶⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30.06.2015 r., sygn. akt III SA/Wa 2887/14, LEX nr 1972095;

²⁶⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 30.01.2018 r., sygn. akt II FSK 157/16, LEX nr 2451160;

egzekucyjnego - bez podstawy prawnej w postaci prawidłowego tytułu wykonawczego, nie może powodować skutecznego przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p.²⁷⁰ O ile za stosowane środki egzekucyjne odpowiada przede wszystkim organ egzekucyjny, o tyle obowiązek doręczenia upomnienia spoczywa na wierzycielu. W przypadku umorzenia egzekucji z uwagi na brak doręczenia upomnienia, egzekucja może być ponownie wszczęta, po prawidłowym doręczeniu brakującego upomnienia.

Postępowanie egzekucyjne umarza się, jeżeli postępowanie egzekucyjne zawieszono na żądanie wierzyciela nie zostało podjęte przed upływem 12 miesięcy od dnia zgłoszenia tego żądania. Nie każde zawieszenie postępowania egzekucyjnego w rozumieniu art. 59 § 1 pkt 8 u.p.e.a. może być podstawą umorzenia postępowania egzekucyjnego, albowiem przepis ten wyraźnie przewiduje taką możliwość tylko w przypadku zawieszenia postępowania na żądanie wierzyciela (art. 56 § 1 pkt 4 u.p.e.a.).²⁷¹ Nie jest to wcale odosobniony przypadek występujący w gminach. Zdarza się, że wójt odracza termin zaległości podatkowej albo rozkłada zaległy podatek na raty w chwili gdy zaległość ta jest dochodzona w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Taką ulgę uznaniową wójt może udzielić w każdej chwili, egzekucja administracyjna nie jest przeszkodą do jej zastosowania. Po doręczeniu decyzji w sprawie tej ulgi wójt ma obowiązek zawiadomić o jej udzieleniu naczelnika urzędu skarbowego, składając wniosek o zawieszenie postępowania egzekucyjnego do terminu odroczenia zaległego podatku lub terminów poszczególnych rat, jeśli zaległość została rozłożona na raty. Jeśli okaże się, że na przykład termin odroczenia spłaty zaległości przekroczy okres 12 miesięcy od dnia zgłoszenia żądania zawieszenia postępowania egzekucyjnego, po upływie 12 miesięcy od dnia zgłoszenia żądania zawieszenia postępowania egzekucyjnego, naczelnik urzędu skarbowego umorzy postępowanie egzekucyjne. Ponadto jeśli okaże się, że mimo odroczenia terminu zapłaty zaległości podatkowej zobowiązany nie wykonał obowiązku zapłaty, wójt – w celu wyegzekwowania zaległości - będzie musiał wnioskować o ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego, czyli jeszcze raz wystawić tytuł wykonawczy.

Postępowanie egzekucyjne umarza się na żądanie wierzyciela. Organ egzekucyjny jest związany żądaniem wierzyciela umorzenia egzekucji i nie jest uprawniony do działania z urzędu i badania, czy i która z przesłanek określonych w art. 59 § 1 u.p.e.a. zachodzi.²⁷² Organ egzekucyjny nie jest uprawniony do badania przesłanek rezygnacji wierzyciela z prowadzenia

²⁷⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 02.08.2016 r., sygn. akt II FSK 2916/14, LEX nr 2119039;

²⁷¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26.01.2012 r., sygn. akt II GSK 1516/10, LEX nr 1137881;

²⁷² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26.02.2014 r., sygn. akt II FSK 674/12, LEX nr 1447058;

postępowania egzekucyjnego.²⁷³ Postępowanie egzekucyjne, które umorzone zostało z przyczyny określonej w art. 59 § 1 pkt 9 u.p.e.a. można ponownie wszcząć na podstawie nowego tytułu wykonawczego wystawionego przez wierzyciela.²⁷⁴

Postępowanie egzekucyjne umarza się w innych przypadkach przewidzianych w ustawach. Takim aktem prawa jest art. 34 ust. 2 ustawy o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków oraz zmianie niektórych ustaw²⁷⁵. Ustawa ta reguluje bankowe postępowanie ugodowe i nie ma zastosowania do podatków lokalnych.

Przyczyną, dla której naczelnik urzędu skarbowego najczęściej umarza postępowanie egzekucyjne w administracji prowadzone na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na zaległe podatki przez wójta, jest nieściągalność dłużnika. Art. 59 § 2 u.p.e.a. stanowi, że postępowanie egzekucyjne może być umorzone w przypadku stwierdzenia, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne. Generalną regułą egzekucji administracyjnej jest doprowadzenie do przymusowego wykonania obowiązku ciążącego na zobowiązanym. Organ egzekucyjny jest zobowiązany do zastosowania wszelkich środków przewidzianych w ustawie, by ten cel zrealizować. Zasadniczo nie jest też w tym zakresie ograniczony terminem. Oznacza to, że zastosowanie art. 59 § 2 u.p.e.a. wymaga stwierdzenia, że zobowiązany nie posiada środków przewyższających wydatki egzekucyjne oraz, że stan ten ma charakter definitywny, czyli w świetle obiektywnych okoliczności nie ma podstaw do uznania, że w przyszłości środki takie zostaną przez zobowiązanego zgromadzone. Umorzenie możliwe jest wówczas, gdy w ogóle nie można ustalić jakiegokolwiek majątku zobowiązanego. Należy zwrócić uwagę na kwestię fakultatywnego charakteru art. 59 § 2 u.p.e.a. Umorzenie postępowania egzekucyjnego dotyczącego należności pieniężnej w sytuacji, gdy postępowanie to nie doprowadzi do uzyskania kwoty przewyższającej koszty jego prowadzenia, następuje wedle uznania organów egzekucyjnych, które winny kierować się względami celowościowymi. Organ egzekucyjny ma zatem prawo umorzenia postępowania, gdy zaistnieje opisana wyżej przesłanka, nie ciąży na nim jednak w tym zakresie żaden obowiązek. Co więcej, umorzenie postępowania egzekucyjnego zgodnie z art. 59 § 2 u.p.e.a. może nastąpić wyłącznie w przypadku, gdy ustalono, że zobowiązany nie posiada żadnego majątku, z którego możliwe byłoby skuteczne przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego. W świetle treści art. 59 § 2 u.p.e.a. to organowi

²⁷³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 07.10.2008 r., sygn. akt I SA/Kr 410/08, LEX nr 497393;

²⁷⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 04.02.2015 r., sygn. akt I SA/Gl 945/14, LEX nr 1649602;

²⁷⁵ Ustawa z dnia 3 lutego 1993 r. o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków oraz zmianie niektórych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 1439);

egzekucyjnemu pozostawiono swobodę prowadzenia egzekucji lub umorzenia postępowania, to organowi egzekucyjnemu ustawa pozostawiła ocenę "perspektyw" wszczętego z inicjatywy wierzyciela postępowania egzekucyjnego i wybór: prowadzenie egzekucji lub umorzenie postępowania.²⁷⁶ Chociaż umorzenie (lub odmowa umorzenia) postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. jest decyzją uznaniową organu, to musi być poprzedzone wszechstronnym zebraniem materiału dowodowego i skrupulatną jego oceną. Dopiero ustalenie stanu faktycznego relewantnego w kontekście art. 59 § 2 u.p.e.a. upoważnia organ do podjęcia rozstrzygnięcia w przedmiocie fakultatywnego umorzenia postępowania egzekucyjnego.²⁷⁷ Organ egzekucyjny nie prowadzi zatem egzekucji należności pieniężnej, gdy z góry wiadomo, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, a więc jeżeli w toku postępowania okaże się, iż zobowiązany nie posiada żadnego majątku ruchomego, wierzytelności pieniężnych, czy też praw majątkowych, w stosunku do których możliwa byłaby egzekucja przy zastosowaniu określonych w ustawie środków egzekucyjnych. Założeniem powyższej regulacji jest również ochrona wierzyciela przed dalszym ponoszeniem (generowaniem) kosztów egzekucyjnych. Stosownie do art. 64c § 4 u.p.e.a. wierzyciel pokrywa bowiem koszty postępowania egzekucyjnego, jeżeli nie mogą być one ściągnięte od zobowiązanego. Warunkiem umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 2 u.p.e.a. jest dokładne zbadanie wszystkich okoliczności sprawy, ze szczególnym uwzględnieniem przyczyn braku możliwości zaspokojenia obowiązku objętego tytułem wykonawczym.²⁷⁸ Umorzenie postępowania na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 u.p.e.a. nie stanowi przeszkody do podjęcia ponownej egzekucji. Według art. 61 wszczęcie ponownej egzekucji może nastąpić wówczas, gdy zostanie ujawniony majątek lub źródła dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych.²⁷⁹ W razie umorzenia postępowania egzekucyjnego z uwagi na nieściągalność dłużnika, wszczęcie ponownej egzekucji może nastąpić dopiero wówczas, gdy zostanie ujawniony majątek lub źródła dochodu zobowiązanego przewyższające kwotę wydatków egzekucyjnych. Umorzenie postępowania egzekucyjnego dotyczącego określonego obowiązku nie wyklucza możliwości wszczęcia ponownej egzekucji administracyjnej, jeśli zaistnieje sytuacja, w której egzekucja taka stanie się dopuszczalna.²⁸⁰ Za dopuszczalnością ponownego wszczęcia umorzonego wcześniej

²⁷⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28.03.2018 r., sygn. akt II FSK 642/16, LEX nr 2495133;

²⁷⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 08.05.2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1031/17, LEX nr 2489943; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 30.11.2017 r., sygn. akt II FSK 3161/15, LEX nr 2411649; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 16.11.2017 r., sygn. akt II FSK 2834/15, LEX nr 2415188;

²⁷⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 07.03.2018 r., sygn. akt I SA/Kr 81/18, LEX nr 2478635;

²⁷⁹ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 10.06.1997 r., sygn. akt I SA/Po 1625/96, LEX nr 29938;

²⁸⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22.08.2012 r., sygn. akt III SA/Kr 686/11, LEX nr 1214982;

postępowania egzekucyjnego dotyczącego określonego obowiązku, jeśli zaistnieje sytuacja, w której egzekucja ta stanie się dopuszczalna wypowiada się również literatura (por. T. Jędrzejewski, M. Masternak, P. Rączka, *Administracyjne postępowanie egzekucyjne*, Toruń 2003, s. 127-128).²⁸¹ W przypadku ujawnienia przeoczonego wcześniej mienia zobowiązanego po wcześniejszym umorzeniu postępowania egzekucyjnego na tej podstawie skierowanie do niego egzekucji jest dopuszczalne na podstawie art. 61 u.p.e.a. poprzez wszczęcie nowej egzekucji Tym samym wznowienie postępowania jest niedopuszczalne.²⁸²

Instytucja umorzenia postępowania egzekucyjnego ma na celu zakończenie tego postępowania, najczęściej z przyczyn natury formalnej, gdy w danej, konkretnej sytuacji zaistniałej w jego toku wykonanie obowiązku przez zobowiązanego jest niemożliwe lub niedopuszczalne. Umorzenie postępowania egzekucyjnego oznacza, że nie jest realizowany jego cel, wiąże się ono z trwałymi przeszkodami uniemożliwiającymi dalsze jego prowadzenie i może nastąpić w każdym jego stadium. Przesłanki umorzenia postępowania egzekucyjnego są w znacznej części następstwem pojawienia się przyczyn niedopuszczalności postępowania egzekucyjnego. Umorzenie postępowania egzekucyjnego może być obligatoryjne (na podstawie przesłanek z art. 59 § 1 u.p.e.a.) lub fakultatywne (na podstawie przesłanki z art. 59 § 2 u.p.e.a.).²⁸³ Zaznaczyć trzeba, że instytucja umorzenia postępowania egzekucyjnego ma na celu jego zakończenie z przyczyn natury formalnej, gdy w danej, konkretnej sytuacji zaistniałej w jego toku wykonanie obowiązku przez zobowiązanego jest niemożliwe lub niedopuszczalne. Ostateczne postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego nie oznacza wszakże, że na zobowiązanym przestał ciążyć obowiązek, którego wykonanie było przedmiotem umorzonego postępowania. Nie można mu również przypisywać waloru res iudicata (powagi rzeczy osądzonej), ponieważ organ egzekucyjny nie jest uprawniony do badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym (art. 29 § 1 u.p.e.a.). Zatem przyjęcie poglądu, że umorzenie postępowania egzekucyjnego oznacza niemożność jego ponownego wszczęcia - poza przypadkiem wskazanym w art. 61 u.p.e.a. - jest niedopuszczalne również z tego powodu, że de facto pozbawiałoby ono wierzyciela możliwości egzekwowania obowiązków wynikających z ostatecznych decyzji lub postanowień właściwych organów administracji publicznej albo prawomocnych orzeczeń sądowych.²⁸⁴

²⁸¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 23.01.2008 r., sygn. akt II SA/Go 751/07, LEX nr 510749;

²⁸² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.10.2014 r., sygn. akt II FSK 2290/12, LEX nr 1591728;

²⁸³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10.10.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 794/17, LEX 2383925;

²⁸⁴ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 23.01.2008 r., sygn. akt II SA/Go 751/07, LEX nr 510749;

3.4. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego

Postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w razie zaistnienia przesłanek enumeratywnie wymienionych w art. 56 § 1 u.p.e.a. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego polega na wstrzymaniu czynności egzekucyjnych wskutek powstania określonych przeszkód w prowadzeniu tego postępowania, uzasadniających konieczność czasowego zaniechania prowadzenia egzekucji. Przeszkody uzasadniające zawieszenie postępowania egzekucyjnego powinny pojawić się w jego toku (w przeciwnym razie postępowanie egzekucyjne nie zostałyby wszczęte), a także muszą być prawdopodobne do usunięcia (gdyby miały charakter trwałe należałoby umorzyć postępowanie). Zawieszenie postępowania następuje na czas niezbędny do usunięcia tych przeszkód (zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 grudnia 2010 r., I SA/Lu 584/10, LEX nr 749475). Charakteryzuje się niepodejmowaniem jakichkolwiek czynności egzekucyjnych do czasu podjęcia postępowania (wyrok WSA w Opolu z dnia 10 lipca 2013 r., I SA/Op 196/13, LEX nr 1342709), poza enumeratywnie wskazanymi w ustawie (zob. wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2011 r., II GSK 783/10, LEX nr 1068866).²⁸⁵

Postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w razie wstrzymania wykonania, odroczenia terminu wykonania obowiązku albo rozłożenia na raty spłat należności pieniężnej. Przesłanka braku wykonalności nieprawomocnie uchylonych decyzji jest przesłanką tymczasową, stanowiącą podstawę do zawieszenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a., zgodnie z którym postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w razie wstrzymania wykonania obowiązku. Przesłanka braku wymagalności obowiązku mogłaby się ziścić w sytuacji, gdy wspomniany wyrok stałby się prawomocny.²⁸⁶ Art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a., samo złożenie wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji, z której wynika obowiązek, nie stanowi podstawy do wstrzymania, czy zawieszenia postępowania egzekucyjnego, a tym samym brak jest podstaw do zaniechania prowadzenia tego postępowania. Nie stanowi przesłanki wstrzymania, czy też zawieszenia postępowania egzekucyjnego toczące się postępowanie w przedmiocie wstrzymania wykonania decyzji. Dopiero wydanie postanowienia o wstrzymaniu jej wykonania jest podstawą do tego, by postępowanie egzekucyjne zostało zawieszone.²⁸⁷

²⁸⁵ M. Ofiarska, Zawieszenie postępowania egzekucyjnego w administracji,

<https://sip.lex.pl/#/publication/469833391/ofiarska-malgorzata-zawieszenie-postepowania-egzekucyjnego-w-administracji?cm=URELATIONS>, 10.08.2018;

²⁸⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28.03.2018 r., sygn. akt II FSK 856/16, LEX nr 2495093;

²⁸⁷ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 03.10.2016 r., sygn. akt II SA/Kr 917/16, LEX nr 2151164; por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20.08.2015 r., sygn. akt I SA/Wr 2513/14, LEX nr 1948544;

Najczęściej jednak do zawieszenia postępowania egzekucyjnego dłużników gminy, dochodzi w skutek odroczenia terminu zapłaty zaległości lub rozłożenia na raty spłat zaległego podatku objętego postępowaniem egzekucyjnym w administracji. Należy jednak zwrócić uwagę, że samo złożenie wniosku o rozłożenie na raty spłat należności pieniężnej nie stanowi podstawy do zawieszenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a. Dopiero prawomocne, pozytywne rozstrzygnięcie w sprawie rozłożenia należności na raty wywrze skutek w postaci konieczności zawieszenia postępowania egzekucyjnego.²⁸⁸ Złożenie wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie zaległości podatkowej nie wpływa w żaden sposób na prowadzone postępowanie egzekucyjne. Dopiero udzielenie ulgi w postaci rozłożenia na raty spłaty należności wywołuje skutki, które mogą być dwojakiego rodzaju. Jeżeli nastąpi to przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego, wówczas stanowi podstawę do uwzględnienia zarzutu zgłoszonego na podstawie art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a. i umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 w zw. z art. 34 § 4 i art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a. Jeżeli natomiast rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej nastąpi po wszczęciu postępowania egzekucyjnego, stanowi to podstawę do zawieszenia tego postępowania na mocy art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a. i to niezależnie od tego, czy zobowiązany zgłosi taki zarzut czy też nie.²⁸⁹ Art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a. nie przewiduje możliwości zawieszenia postępowania egzekucyjnego na tej tylko podstawie, że toczy się postępowanie podatkowe w przedmiocie rozłożenia na raty zaległości podatkowej.²⁹⁰ W przypadku zawieszenia postępowania egzekucyjnego w związku z rozłożeniem na raty spłat należności pieniężnej, organ egzekucyjny podejmuje zawieszone postępowanie w zakresie wskazanym przez wierzyciela. Jednak w tym miejscu należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną konsekwencję odroczenia terminu zapłaty lub rozłożenia na raty zaległości podatkowej skierowanej do egzekucji administracyjnej, na którą powinien zwrócić uwagę wójt udzielając ulgi. Jak już wspomniałam w części dotyczącej umorzenia postępowania egzekucyjnego w administracji, odroczenie terminu zapłaty lub rozłożenie na raty zaległości podatkowej skierowanej do egzekucji administracyjnej powyżej 12 miesięcy, skutkuje umorzeniem postępowania egzekucyjnego, po upływie 12 miesięcy od daty zgłoszenia żądania zawieszenia. Dlatego gminne organy podatkowe w odniesieniu do podatków lokalnych winny w sposób bardzo rozważny udzielać takich ulg w spłacie zobowiązań. Może się bowiem okazać, że odroczony termin zapłaty lub rozłożenie na raty zaległości podatkowej na okres powyżej 12

²⁸⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22.02.2018 r., sygn. akt I SA/Sz 652/17, LEX nr 2459986; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.02.2017 r., sygn. akt II FSK 66/15, LEX nr 2299919;

²⁸⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17.01.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1549/17, LEX nr 2455097;

²⁹⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 01.12.2017 r., sygn. akt I SA/Wr 658/17, LEX nr 2434909;

miesiący, dochodzonej w sposób przymusowy, przyczyni się do umorzenia postępowania egzekucyjnego. To z kolei może pociągnąć za sobą obowiązek wierzyciela w zakresie kosztów egzekucyjnych. Jeśli omawiany przypadek zakończy się upadkiem decyzji w sprawie ulgi, zwłaszcza gdy zobowiązany nie ureguluje zaległości w nowym terminie, to wierzyciel nie odzyska długu, poniesie koszty, a dochodzenie takiej zaległości zdecydowanie przeciągnie się w czasie. Co na pewno nie będzie z korzyścią dla gminy.

Postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w razie śmierci zobowiązanego, jeżeli obowiązek nie jest ściśle związany z osobą zmarłego. Śmierć zobowiązanego w trakcie postępowania egzekucyjnego zobowiązuje organ egzekucyjny do rozważenia charakteru egzekwowanego obowiązku, bo jest to okoliczność, od której uzależniony jest dalszy przebieg tego postępowania tj. jego umorzenie albo zawieszenie. Bez jednoznacznego rozstrzygnięcia tej kwestii organ nie może podjąć dalszych czynności, ani rozstrzygnąć co do postępowania egzekucyjnego.²⁹¹ Podatki lokalne należą do grupy obowiązków podatkowych ściśle związanych z osobą zmarłego. Dlatego w przypadku śmierci dłużnika, organ egzekucyjny winien postępowanie egzekucyjne zawiesić. Niestety w praktyce, naczelnicy urzędów skarbowych takie postępowanie umarzają. Spowodowane jest to głównie tym, że w skutek umorzenia postępowania egzekucyjnego ulega zamknięciu tytuł wykonawczy, a tym samym całe postępowanie. Wierzyciele też nie są skłonni składać zażaleń na postanowienie o umorzeniu postępowania egzekucyjnego w przypadku śmierci dłużnika, bowiem wiedzą, że dalsza egzekucja uzależniona jest od postawy następcy prawnego. Jeśli spadkobierca zapłaci dług, który odziedziczył, postępowanie egzekucyjne nie będzie potrzebne. Jeśli nie zapłaci, wierzyciel ma prawo skierować egzekucję przeciwko spadkobiercy, wystawiając na niego tytuł wykonawczy i kierując sprawę do postępowania egzekucyjnego w administracji. Niemniej zgodnie z literą prawa, a szczególnie art. 56 § 1 pkt 2 u.p.e.a., w razie śmierci zobowiązanego postępowanie egzekucyjne winno być zawieszane. Podjęcie zawieszzonego postępowania egzekucyjnego nastąpi, gdy organ egzekucyjny zostanie zawiadomiony przez wierzyciela o ustaleniu według przepisów prawa cywilnego spadkobierców zmarłego zobowiązanego, na których przeszedł egzekwowany obowiązek, lub osób, na których rzecz zostały uczynione zapisy windykacyjne. Wierzyciel może również, nie czekając na sądowe stwierdzenie nabycia spadku lub przedmiotu zapisu windykacyjnego albo sporządzenie aktu poświadczenia dziedziczenia, wskazać osobę, którą uważa za spadkobiercę zmarłego zobowiązanego, lub osobę, na której rzecz został uczyniony zapis windykacyjny,

²⁹¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20.03.2018 r., sygn. akt I SA/Rz 87/18, LEX nr 2470552;

odpowiedzialną za egzekwowany obowiązek. Jednakże organ egzekucyjny obowiązany jest zastosować się do postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, postanowienia częściowego stwierdzającego nabycie przedmiotu zapisu windykacyjnego lub zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia, jeżeli postanowienie to lub wypis zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia zostaną mu złożone przed zakończeniem postępowania egzekucyjnego. Ponadto w odniesieniu do podatków lokalnych o.p., jako przepis szczególny, przewiduje wydanie przez wierzyciela decyzji o odpowiedzialności za zmarłego zobowiązanego innej osoby, jako spadkobiercy lub zapisobiercy. Organ egzekucyjny może podjąć postępowanie egzekucyjne po wydaniu takiej decyzji. Podstawą do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców za podatki lokalne jest art. 100 o.p. Podmiotowy zakres odpowiedzialności spadkobierców organ określa w oparciu o posiadane prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia albo europejskie poświadczenie spadkowe. Wszystkie te kwestie są elementem stanu faktycznego. Powyższe oznacza, że zarówno zakres przedmiotowy, jak i podmiotowy określa się na dzień otwarcia spadku, a więc ze skutkiem *ex tunc*. Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobierców ma więc dlatego charakter deklaratoryjny.²⁹²

Postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w razie utraty przez zobowiązanego zdolności do czynności prawnych i braku jego przedstawiciela ustawowego.

W praktyce nierzadko przesłanką zawieszenia postępowania egzekucyjnego w administracji jest żądanie wierzyciela. Podstawa zawieszenia postępowania określona w art. 56 § 1 pkt 4 u.p.e.a., wymaga "żądania wierzyciela". W tym więc przypadku, pomimo spoczywającego na wierzycielu zgodnie z art. 6 § 1 u.p.e.a. prawnego obowiązku podjęcia czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, ustawodawca dopuszcza możliwość wpływu wierzyciela na przebieg postępowania egzekucyjnego i doprowadzenia do jego zawieszenia.²⁹³ Przy czym inicjatywa wierzyciela odnośnie zawieszenia postępowania egzekucyjnego musi znaleźć wyraz w jego wyraźnym żądaniu²⁹⁴, które nie może być domniemane. Ponadto zawieszenie postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 56 § 1 pkt 4 u.p.e.a. nie może stanowić instrumentu zastępczego, wykorzystywanego przez organ w sytuacji, gdy nie istnieją w danym momencie w ogóle podstawy do prowadzenia egzekucji, jednak mogą pojawić się w przyszłości. Jeśli bowiem organ podatkowy ma uzasadnione

²⁹² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24.04.2018 r., sygn. akt II FSK 1022/16, LEX nr 2501130;

²⁹³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23.09.2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1235/13, LEX nr 1533107;

²⁹⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26.01.2011 r., sygn. akt V SA/Wa 1981/10, LEX nr 954193;

podstawy, by przypuszczać, że zobowiązanie podatkowe wystąpi w wysokości wyższej niż zadeklarowana i spełniona przez podatnika oraz że nie zostanie spełnione w należytą wysokość, to środkiem do zabezpieczenia interesów budżetowych państwa jest wydanie decyzji zabezpieczającej i dokonanie na tej podstawie zabezpieczenia zobowiązania na majątku podatnika.²⁹⁵ Skoro decyzja na podstawie, której wystawiono tytuł wykonawczy i prowadzono postępowanie egzekucyjne została wyeliminowana z obrotu prawnego i równocześnie nie doszło do określenia zobowiązania podatkowego i aktualizacji w tym zakresie tytułu wykonawczego, postępowanie egzekucyjne, wszczęte na podstawie uchylonej decyzji, winno podlegać umorzeniu, nie zaś zawieszeniu na podstawie art. 56 § 1 pkt 4 u.p.e.a.²⁹⁶

Postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu w całości lub w części w innych przypadkach przewidzianych w ustawach. W odniesieniu do podatków lokalnych ustawami regulującymi zawieszenie postępowania egzekucyjnego w administracji jest między innymi art. 146 ust. 1 ustawy Prawo upadłościowe²⁹⁷. Przepis ten stanowi, że postępowanie egzekucyjne skierowane do majątku wchodzącego w skład masy upadłości, wszczęte przed dniem ogłoszenia upadłości, ulega zawieszeniu z mocy prawa z dniem ogłoszenia upadłości. Postępowanie to umarza się z mocy prawa po uprawomocnieniu się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego nie stoi na przeszkodzie przysądzeniu własności nieruchomości, jeżeli przybicia prawomocnie udzielono przed ogłoszeniem upadłości, a nabywca egzekucyjny wpłaci w terminie cenę nabycia. Kolejną regulacją ustawową, która w odniesieniu do zaległych podatków lokalnych może stanowić podstawę zawieszenia postępowania egzekucyjnego jest art. 24 ust. 2 ustawy o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej²⁹⁸. Od dnia wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego do dnia wydania decyzji o umorzeniu albo o zakończeniu postępowania restrukturyzacyjnego, wszczęte postępowania egzekucyjne, w zakresie należności objętych postępowaniem restrukturyzacyjnym, podlegają zawieszeniu. Innym przypadkiem, który może mieć miejsce w odniesieniu do zaległych podatków lokalnych jest sytuacja zawarta w art. 159 ust. 2 Prawo bankowe²⁹⁹. W okresie zawieszenia działalności banku w stosunku do banku nie może zostać wszczęte postępowanie egzekucyjne, a wszczęte wcześniej ulega zawieszeniu. Zawieszeniu ulega również egzekucja z rachunków bankowych prowadzonych przez ten bank.

²⁹⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.03.2010 r., sygn. akt II FSK 1823/08, LEX nr 596005; Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10.09.2008 r., sygn. akt I SA/Wr 63/08, LEX nr 524143;

²⁹⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 01.12.2009 r., sygn. akt II FSK 1046/08, LEX nr 595687;

²⁹⁷ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2019 r., poz. 498 ze zmianami);

²⁹⁸ Ustawa z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2018 r., poz. 164);

²⁹⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2019 r., poz. 2357 ze zmianami);

W odniesieniu do dłużników w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, art. 259 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego³⁰⁰ stanowi, iż postępowanie egzekucyjne dotyczące wierzytelności objętej z mocy prawa układem, wszczęte przed dniem otwarcia przyspieszonego postępowania układowego, ulega zawieszeniu z mocy prawa z dniem otwarcia postępowania. Na wniosek dłużnika lub nadzorcy sądowego sędzia-komisarz postanowieniem stwierdza zawieszenie postępowania egzekucyjnego. Postanowienie doręcza się również organowi egzekucyjnemu. A zgodnie z art. 278 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego - postępowanie egzekucyjne dotyczące wierzytelności objętej z mocy prawa układem, wszczęte przed dniem otwarcia postępowania układowego, ulega zawieszeniu z mocy prawa z dniem otwarcia postępowania. Na wniosek dłużnika lub nadzorcy sądowego sędzia-komisarz postanowieniem stwierdza zawieszenie postępowania egzekucyjnego. Postanowienie to doręcza się również organowi egzekucyjnemu. W odniesieniu do zaległości zobowiązanego, u którego toczy się postępowanie sanacyjne, art. 312 ust. 1 Prawa restrukturyzacyjnego stanowi, że postępowanie egzekucyjne skierowane do majątku dłużnika wchodzącego w skład masy sanacyjnej wszczęte przed dniem otwarcia postępowania sanacyjnego ulega zawieszeniu z mocy prawa z dniem otwarcia postępowania. Na wniosek dłużnika lub zarządcy sędzia-komisarz postanowieniem stwierdza zawieszenie postępowania egzekucyjnego. Postanowienie doręcza się również organowi egzekucyjnemu. W odniesieniu do dłużników objętych restrukturyzacją hutnictwa żelaza i stali, w kwestii zawieszenia postępowania egzekucyjnego zastosowanie będą miały zapisy art. 10 ustawy o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali³⁰¹. Przepis ten stanowi, iż z dniem zawarcia umowy dotyczącej restrukturyzacji finansowej z wierzycielami, wstrzymuje się egzekucję zobowiązań, a wszczęte postępowania egzekucyjne podlegają zawieszeniu do dnia zakończenia albo umorzenia postępowania oddłużeniowego.

Katalog przesłanek do zawieszenia postępowania egzekucyjnego wymienionych w art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a. ma charakter zamknięty. Użycie przez ustawodawcę w art. 56 § 1 u.p.e.a. sformułowania "postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu" oznacza, że w razie spełnienia przesłanek wymienionych enumeratywnie w pkt 1-5 nie pozostawiono organowi egzekucyjnemu swobody wyboru co do zawieszenia postępowania, a wystąpienie okoliczności przewidzianych w tym przepisie obliguje organ do zawieszenia postępowania. Ocena, czy istniały podstawy do zawieszenia postępowania egzekucyjnego, powinna nastąpić według

³⁰⁰ Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2020 r., poz. 814);

³⁰¹ Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz. U. z 2001 r. Nr 111, poz. 1196 ze zmianami);

stanu rzeczy z chwili rozpatrywania sprawy przez organ egzekucyjny.³⁰² Wniosek zobowiązanego, zmierzający do stwierdzenia nieważności decyzji określającej zobowiązania podatkowego czy też podanie o wznowienie postępowania, nie są zdarzeniami wywołującymi skutek w postaci zawieszenia postępowania egzekucyjnego. Również powołane przez skarżącego takie okoliczności, jak zagrożenie jego egzystencji bądź działań gospodarczych nie stanowią przesłanki do zawieszenia postępowania egzekucyjnego.³⁰³

O zawieszeniu postępowania egzekucyjnego organ egzekucyjny zawiadamia wierzyciela wydając postanowienie. Na postanowienie organu egzekucyjnego o zawieszeniu postępowania lub odmowie zawieszenia tego postępowania służy zażalenie. Ze środka tego może skorzystać również wójt, burmistrz (prezydent miasta) będący wierzycielem. Prawo do wniesienia zażalenia na postanowienie o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego powinno przysługiwać osobie, która posiadała przymiot strony w postępowaniu orzekającym.³⁰⁴

Po ustaniu przyczyny zawieszenia postępowania egzekucyjnego w administracji, organ egzekucyjny podejmuje zawieszone postępowanie, zawiadamiając o tym zobowiązanego. Jednocześnie organ egzekucyjny przystępuje do czynności egzekucyjnych.

3.5. Wstrzymanie postępowania egzekucyjnego

Skutek podobny do zawieszenia postępowania egzekucyjnego w administracji, mogłoby odnieść wstrzymanie administracyjnych postępowań egzekucyjnych, o których mowa w art. 15 zkk ustawy COVID-19. Przepis ten reguluje, iż Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, wstrzymać administracyjne postępowania egzekucyjne należności pieniężnych, określając w szczególności zakres terytorialny wstrzymania tych postępowań oraz okres, na który następuje to wstrzymanie, mając na względzie okres obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii w związku z COVID-19 oraz skutki nimi wywołane. W okresie wstrzymania, mogą być dokonywane wypłaty z zajętego rachunku bankowego lub rachunku prowadzonego przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową. Na moment przygotowania niniejszej rozprawy doktorskiej, to jest na dzień 1 czerwca 2020 r., Rada Ministrów nie skorzystała z nadanej jej ustawą kompetencji i rozporządzenia takiego nie podjęła.

³⁰² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15.02.2017 r., sygn. akt VII SA/Wa 772/16, LEX nr 2282106;

³⁰³ Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 17.01.2001 r., sygn. akt SA/Sz 1636/99, LEX nr 49798;

³⁰⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15.09.2010 r., sygn. akt VI SA/Wa 904/10, LEX nr 759777;

4. Prawa i obowiązki wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym

Rola wierzyciela w przymusowym dochodzeniu podatków lokalnych nie kończy się wraz z wystawieniem i skierowaniem do organu egzekucyjnego tytułu wykonawczego. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), jako wierzyciel, posiada w postępowaniu egzekucyjnym status strony postępowania. A jako strona, ma w tym postępowaniu swoje prawa i obowiązki.

Niewątpliwym prawem wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji jest możliwość wpływania na przebieg postępowania egzekucyjnego poprzez ujawnianie majątku zobowiązanego, z którego egzekucja jest możliwa. Pisałam już o tym w tym rozdziale części dotyczącej tytułu wykonawczego, a bliżej w informacji załączonej do tytułu wykonawczego, omawiając art. 36 u.p.e.a.

Prawem wierzyciela jest również prawo żądania zastosowania konkretnych środków egzekucyjnych prowadzące do wyegzekwowania zaległości. Co prawda organ egzekucyjny nie ma obowiązku do tego żądania się przychylić, ale jest jeden wyjątek. Środek egzekucyjny w postaci egzekucji z nieruchomości nie może być zastosowany bez żądania wierzyciela. Szerzej na ten temat w niniejszym rozdziale, w części dotyczącej środków egzekucyjnych, a zwłaszcza egzekucji z nieruchomości.

Obowiązki wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji charakteryzuje między innymi § 15 r.p.w.n.p. Podstawowym obowiązkiem wierzyciela jest niezwłoczne zawiadomianie organu egzekucyjnego o zdarzeniach mających wpływ na prawidłowy przebieg postępowania egzekucyjnego.

Wierzyciel niezwłocznie zawiadamia organ egzekucyjny o zmianie wysokości należności pieniężnej objętej tytułem wykonawczym wynikającej z jej wygaśnięcia w całości lub w części, w szczególności, gdy wygaśnięcie jest wynikiem wyegzekwowania jej przez inny organ egzekucyjny, korekty dokumentu deklaracji podatkowej, powodującej zmniejszenie wysokości należności pieniężnej, przedawnienia należności pieniężnej, zapłaty do wierzyciela egzekwowanej należności pieniężnej. Ustawodawca zobowiązuje wierzyciela do informowania organu egzekucyjnego o najczęstszych sytuacjach występujących w praktyce, o których wie wierzyciel, a które znacząco wpływają na kierunek i przebieg egzekucji administracyjnej. Dlaczego obowiązek ten spoczywa na wierzycielu? Bowiem przede wszystkim wierzyciel posiada informacje o tych zdarzeniach. To wierzyciel jako pierwszy posiada informację o zmianie wysokości należności pieniężnej objętej tytułem wykonawczym. Zmiana tej wysokości najczęściej wynika z wygaśnięcia zobowiązania, bez względu na to, czy wygaśnięcie to nastąpi

w całości czy w części. Zwłaszcza, jeżeli wygaśnięcie długu jest wynikiem zapłaty do wierzyciela egzekwowanej zaległości. W praktyce często taka sytuacja ma miejsce. Dłużnik, w stosunku do którego wszczęto postępowanie egzekucyjne, dokonuje spłaty zaległości wprost na rachunek wierzyciela, z pominięciem organu egzekucyjnego. Jeżeli wygaśnięcie zobowiązania nastąpiło w części, wierzyciel rozkłada wpłatę zgodnie z art. 62 § 1 i § 1a o.p., mając jednocześnie na uwadze art. 55 § 2 o.p. i wydaje zobowiązanemu postanowienie o zarachowaniu wpłaty zgodnie z art. 62 § 4 o.p. Zaliczenie wpłaty pozostaje bez wpływu na bieg postępowania egzekucyjnego. Wierzyciel (organ podatkowy) jest natomiast zobowiązany do poinformowania organu egzekucyjnego o wpłacie i ograniczeniu egzekucji do kwoty pozostałej zaległości.³⁰⁵ Temat ten rozwijam w rozdziale III Przedegzekucyjne postępowanie wierzycieli, w podrozdziale 3. Upomnienie 3.4. Rozliczenie wpłaty po doręczeniu upomnienia. O wygaśnięciu zobowiązania w części wierzyciel informuje naczelnika urzędu skarbowego. Praktyka pokazuje, że wójtowie w niejednoznaczny sposób tę informację przekazują. Każdy z tych sposobów ma swoje umocowanie prawne. Najczęstszym przypadkiem jest wniosek wójta o ograniczenie egzekwowanej kwoty lub umorzenie egzekucji w części z kwoty zawartej w tytule wykonawczym do kwoty pozostałej do zapłaty. W przepisach prawa brak regulacji o nazwie „ograniczenie egzekwowanej kwoty” czy „ograniczenie tytułu wykonawczego”. Taką terminologię przyjęła praktyka. Jeżeli zapłata nastąpiła przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego, to zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 u.p.e.a., postępowanie egzekucyjne umarza się. Tak się dzieje, jeżeli obowiązek został wykonany w całości. Ustawa nie zakłada bowiem umorzenia postępowania w części. Jak zatem ma postąpić wierzyciel w sytuacji uregulowania przez zobowiązanego długu w części? Powołując się na § 15 ust. 1 pkt 1 lit. d r.p.w.n.p., o fakcie zapłaty do wierzyciela egzekwowanej należności pieniężnej, wierzyciel zawiadamia organ egzekucyjny. Natomiast przy zapłacie zaległości w całości, wielu wierzycieli, zamiast powołać się na § 15 ust. 1 pkt 1 lit. d r.p.w.n.p., wnioskuje o umorzenie postępowania egzekucyjnego z powołaniem art. 59 § 1 pkt 9 u.p.e.a., to jest na żądanie wierzyciela. Czym zatem różni się zawiadomienie o zmianie wysokości (wygaśnięciu zobowiązania w całości) od wniosku o umorzenie postępowania egzekucyjnego w administracji? W ocenie wierzyciela, skoro dług wygasł, kończy się egzekucja. Nie jest to jednak prawdą. W jednym i drugim przypadku, pomimo wygaśnięcia długu wynikającego z tytułu wykonawczego, do zapłaty pozostają jeszcze koszty egzekucyjne towarzyszące egzekucji administracyjnej. Pojęcie kosztów egzekucyjnych definiuje art. 64c § 1 u.p.e.a. Koszty egzekucyjne to opłaty w egzekucji

³⁰⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 06.09.2017 r., sygn. akt II FSK 2082/15, LEX nr 2381069;

administracyjnej enumeratywnie wymienione w art. 64 § 1 i § 6 oraz art. 64a wraz z wydatkami poniesionymi przez organ egzekucyjny. Koszty egzekucyjne co do zasady obciążają zobowiązanego. Dlatego wierzyciel zawiadamiając o wygaśnięciu długu na podstawie § 15 ust. 1 pkt 1 lit. d r.p.w.n.p., de facto ogranicza postępowanie egzekucyjne do konieczności wyegzekwowania przez organ egzekucyjny od dłużnika zobowiązania stanowiącego koszty egzekucyjne. Natomiast umorzenie postępowania egzekucyjnego na żądanie wierzyciela, w praktyce często kończy się obciążeniem kosztami egzekucyjnymi wierzyciela. Wielu naczelników urzędów skarbowych stoi na stanowisku, że skoro wierzyciel wnioskuje o umorzenie postępowania egzekucyjnego, to może się okazać, że dłużnik jest nieściągalny, albo zachodzi inna okoliczność, która czyni egzekucję administracyjną niemożliwą do przeprowadzenia. W tej sytuacji naczelnik urzędu skarbowego, powołując art. 64c § 4 u.p.e.a., żąda pokrycia kosztów przez wierzyciela. Bowiem wierzyciel pokrywa koszty egzekucyjne, jeżeli nie mogą być one ściągnięte od zobowiązanego. Wówczas, zgodnie z art. 64c § 6a pkt 2 u.p.e.a., organ egzekucyjny zawiadamia wierzyciela o wysokości kosztów egzekucyjnych w terminie miesiąca od dnia doręczenia wierzycielowi ostatecznego postanowienia umarzającego postępowanie egzekucyjne, jeżeli koszty egzekucyjne obciążają wierzyciela. Jeżeli wierzyciel nie zgadza się na obciążenie kosztami egzekucyjnymi, ma prawo, na mocy art. 64c § 7 u.p.e.a., w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wysokości kosztów egzekucyjnych, złożyć wniosek do organu egzekucyjnego o wydanie postanowienia w sprawie kosztów egzekucyjnych. Na postanowienie to przysługuje zażalenie. W sytuacji, w której wierzyciel widzi, że koszty egzekucyjne mogą być ściągnięte od zobowiązanego, a mimo to naczelnik urzędu zawiadamia wójta o wysokości kosztów egzekucyjnych, warto aby wierzyciel z przysługującego prawa wnioskowania o wydanie postanowienia w sprawie kosztów egzekucyjnych skorzystał. Praktyka pokazuje, że naczelnicy urzędów skarbowych, dla zakończenia egzekucji obarczają kosztami egzekucyjnymi wierzyciela zamiast zobowiązanego. Wynika to stąd, że gmina otrzymując zawiadomienie o kosztach egzekucyjnych po prostu płaci je. Natomiast w celu wyegzekwowania tych kosztów od dłużnika, organ egzekucyjny nierzadko musi stosować środki egzekucyjne, aby koszty wyegzekwować. Co powoduje przedłużenie postępowania w czasie. Orzecznictwo wskazuje jednak, że koszty egzekucyjne nie mogą stać się „karą” dla wierzyciela, który je ponosi na podstawie art. 64c § 4 u.p.e.a. Stosunek wysokości kosztów egzekucyjnych za podjęcie których opłaty te zostały naliczone powinien pozostawać w racjonalnej zależności.³⁰⁶ W ramach wykładni językowej przepisu art. 64c § 4 u.p.e.a., a więc

³⁰⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25.01.2018 r., sygn. akt I SA/Sz 1024/17, LEX nr 2432544;

z uwzględnieniem możliwego sensu użytych w nim słów, można przyjąć, że owa, wynikająca z tego przepisu niemożność (nie mogą być one ściągnięte od zobowiązanego) może być także rozumiana jako prawny nakaz nieobciążania kosztami zobowiązanego, wynikłymi z egzekucji prowadzonej w wykonaniu wadliwego, niezgodnego z prawem aktu administracyjnego (np. decyzji podatkowej uchylonej przez organ odwoławczy).³⁰⁷ Skoro decyzja wierzyciela określająca spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, została uchylona, to koszty egzekucyjne powstałe w prawidłowo wszczętym i prowadzonym – na podstawie tytułów egzekucyjnych wystawionych w oparciu o tę decyzję – postępowaniu egzekucyjnym winien, zgodnie z art. 64c § 4 u.p.e.a., ponieść wierzyciel, gdyż to on ponosi ryzyko wszczęcia i prowadzenia egzekucji na podstawie nieostatecznej decyzji.³⁰⁸ Przy czym pamiętać należy, że to na organie egzekucyjnym ciąży obowiązek wykazania przesłanki koniecznej dla obciążenia kosztami egzekucyjnymi wierzyciela, tj. niemożności ściągnięcia tych kosztów od zobowiązanego³⁰⁹. Ponieważ ustawodawca nie precyzuje przyczyn niemożności ściągnięcia kosztów od zobowiązanego, przyjmuje się, że art. 64c § 4 u.p.e.a. znajduje zastosowanie nie tylko wtedy, gdy w trakcie prowadzonego postępowania egzekucyjnego nastąpi takie zubożenie zobowiązanego, że nie będzie on w stanie w trakcie prowadzonego postępowania egzekucyjnego pokryć kosztów egzekucyjnych lub gdy wyegzekwowanie kosztów wiązałoby się z poniesieniem przewyższających je wydatków egzekucyjnych, ale także i wówczas, gdy ściągnięcie tych kosztów byłoby niemożliwe z innych przyczyn faktycznych lub prawnych. Do takich zaś przyczyn należy zaliczyć prawny nakaz nieobciążania kosztami zobowiązanego, wynikłymi z egzekucji prowadzonej w wykonaniu wadliwego, niezgodnego z prawem aktu administracyjnego.³¹⁰ Postanowienie rozstrzygające o obowiązku poniesienia przez wierzyciela kosztów postępowania egzekucyjnego jest konsekwencją zakończenia egzekucji w sposób niepozwalający na pokrycie kosztów egzekucyjnych z kwot uzyskanych w toku egzekucji. Zatem ma ono charakter odrębny od właściwego postępowania egzekucyjnego i nie może stanowić środka do wzruszania rozstrzygnięć zapadłych w tym postępowaniu.³¹¹ Jakkolwiek opłaty ustalone przez organy egzekucyjne są konsekwencją prowadzenia postępowania egzekucyjnego, a zatem następstwem braku dobrowolnego wykonania

³⁰⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.11.2017 r., sygn. akt II FSK 2859/15, LEX nr 2408177;

³⁰⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11.05.2017 r., sygn. akt I SA/GI 1572/16, LEX nr 2291323; Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 10.11.2016 r., sygn. akt II GSK 1024/15, LEX nr 2199281;

³⁰⁹ Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 10.05.2017 r., sygn. akt II FSK 1045/15, LEX nr 2303854;

³¹⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11.04.2017 r., sygn. akt I SA/GI 1219/16, LEX nr 2283109;

³¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16.12.2016 r., sygn. akt VIII SA/Wa 817/16, LEX nr 2190009;

świadczenia przez zobowiązanego, to jednak wysokość tych opłat, szczególnie kiedy obciążają wierzyciela, nie może pozostawać w oderwaniu od stopnia efektywności egzekucji, poziomu skomplikowania czynności podejmowanych przez organ egzekucyjny oraz nakładu pracy organu przy egzekwowaniu należności publicznoprawnych. Wysłanie kilku pism przez organ egzekucyjny (do banku, zobowiązanego oraz do strony skarżącej) jest czynnością nie wymagającą szczególnych nakładów pracy czy obciążonej wysokim poziomem skomplikowania.³¹²

Wierzyciel niezwłocznie zawiadamia organ egzekucyjny o zmianie wysokości należności pieniężnej objętej tytułem wykonawczym wynikającej z jej wygaśnięcia w całości lub w części, w szczególności gdy wygaśnięcie jest wynikiem wyegzekwowania jej przez inny organ egzekucyjny. Wyegzekwowanie zaległości przez inny organ egzekucyjny ma miejsce w przypadku prowadzenia egzekucji przez więcej niż jeden organ egzekucyjny. A to z kolei następuje w sytuacji zbiegu egzekucji. Zbiegowi egzekucji poświęcona jest część Zbieg egzekucji, w niniejszym rozdziale. Zawiadomienie organu egzekucyjnego o wygaśnięciu zobowiązania w wyniku wyegzekwowania go przez inny organ egzekucyjny, następuje zwykłym pismem z powołaniem § 15 ust. 1 pkt 1 lit. a r.p.w.n.p.

Wierzyciel niezwłocznie zawiadamia organ egzekucyjny o zmianie wysokości należności pieniężnej objętej tytułem wykonawczym wynikającej z jej wygaśnięcia w całości lub w części, w szczególności gdy wygaśnięcie jest wynikiem korekty dokumentu deklaracji podatkowej, powodującej zmniejszenie wysokości należności pieniężnej. Zgodnie z art. 3a § 1 pkt 1 u.p.e.a., egzekucję zobowiązań podatkowych można prowadzić, jeżeli zobowiązania te wynikają z deklaracji. Przepis odnosi się do zobowiązań powstałych w przypadkach określonych w art. 8 i art. 21 § 1 pkt 1 o.p. Mowa tu więc o podatku od nieruchomości od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, podatku rolnym od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, podatku leśnym od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, całym podatku od środków transportowych czy opłacie za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6h u.c.p.g. W razie zmniejszenia wysokości należności pieniężnej na skutek korekty deklaracji, brak jest podstaw do umorzenia egzekucji, a organ egzekucyjny kontynuuje wówczas prowadzone postępowanie ograniczając czynności egzekucyjne jedynie do kwoty pozostałej do wyegzekwowania.³¹³ W tym przypadku

³¹² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 31.01.2017 r., sygn. akt I SA/Lu 67/17, LEX nr 2226620; Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 27.09.2016 r., sygn. akt II FSK 1199/15, LEX nr 2114190;

³¹³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19.12.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1430/17, LEX nr 2441360;

zawiadomienie następuje również na mocy § 15 ust. 1 pkt 1 lit. b r.p.w.n.p. Zwracam uwagę, że podanym przepisem mowa o korekcie deklaracji powodującej zmniejszenie wysokości należności pieniężnej. Jeśli natomiast podatnik złoży korektę deklaracji powodującą zwiększenie wysokości należności pieniężnej, będzie to przesłanką do wystawienia przez wierzyciela zmienionego tytułu wykonawczego.

Do obowiązków wierzyciela należy niezwłoczne zawiadomienie organu egzekucyjnego o zmianie wysokości należności pieniężnej objętej tytułem wykonawczym wynikającej z jej wygaśnięcia w całości lub w części, w szczególności gdy wygaśnięcie jest wynikiem przedawnienia należności pieniężnej. Zagadnienie przedawnienia zobowiązania podatkowego reguluje art. 70 o.p. Co do zasady zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Oznacza to, że w roku 2018 wierzyciel winien poinformować o wygaśnięciu w skutek przedawnienia, wszystkich zaległych podatków, których termin płatności minął w roku 2012 i latach wcześniejszych. Tak się jednak nie dzieje, bowiem o.p. przewiduje szereg okoliczności wpływających na bieg terminu przedawnienia zaległości podatkowej. Okoliczności te albo zawieszają bieg terminu przedawnienia, albo go przerywają. Tylko wierzyciel wie o wszystkich przypadkach wpływających na bieg terminu przedawnienia, posiada pełną informację o przebiegu postępowania podatkowego i po nim, dlatego to wierzyciel odpowiada za prawidłowe ustalenie terminu przedawnienia. Jeśli termin ten następuje w trakcie toczącego się postępowania egzekucyjnego w administracji, wierzyciel ma obowiązek o fakcie tym zawiadomić organ egzekucyjny, zawiadamiając organ egzekucyjny o zmianie wysokości należności pieniężnej objętej tytułem wykonawczym wynikającej z jej wygaśnięcia, które jest wynikiem przedawnienia należności pieniężnej. W praktyce okolicznością, która najczęściej przerywa bieg terminu przedawnienia jest zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. O tym czy, kiedy i jaki środek egzekucyjny zastosował organ egzekucyjny, wierzyciel może posiadać wiedzę biorąc czynny udział w postępowaniu egzekucyjnym. Organ egzekucyjny, nie ma obowiązku z urzędu informować wierzyciela o stosowanych środkach egzekucyjnych. Żaden przepis prawa nie nakłada też na organ egzekucyjny obowiązku dodatkowego informowania podatnika o fakcie przerwania biegu terminu przedawnienia w sytuacji zastosowania środka egzekucyjnego, wystarczającym jest samo zawiadomienie o zastosowanym środku egzekucyjnym. Kluczowe jest jedynie, aby to zawiadomienie nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia

zobowiązania podatkowego.³¹⁴ Natomiast wierzyciel wiedzę o zastosowanym środku egzekucyjnym, uzyska na każdym etapie postępowania, kierując na przykład zapytanie o prowadzoną egzekucję czy zastosowane środki egzekucyjne. Bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Konstrukcja przerwania biegu przedawnienia zależy od aktywności organów egzekucyjnych polegającą na stosowaniu środków egzekucyjnych, tj. zajęciu określonych aktywów majątkowych dłużnika. Do przerwania biegu przedawnienia niezbędne jest spełnienie dwóch przesłanek: zastosowanie środka egzekucyjnego i powiadomienie podatnika o tej czynności.³¹⁵ Zgodnie z art. 70 § 4 o.p., bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne. Środkiem egzekucyjnym, zgodnie z art. 1a pkt 12 u.p.e.a. jest m.in. egzekucja z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, renty, emerytury, rachunków bankowych, z papierów wartościowych, z weksła, z ruchomości.³¹⁶ Wystarczy zastosowanie środka egzekucyjnego, bez względu na skuteczność tego środka i dalszy jego byt prawny, aby doszło do przerwania biegu przedawnienia.³¹⁷ Doręczenie zobowiązanemu zawiadomienia o zajęciu rachunku bankowego oznacza zawiadomienie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego, a zatem spełnienie przesłanki, od której art. 70 § 4 o.p. uzależnia przerwanie biegu przedawnienia. Natomiast fakt, że w rzeczywistości nie dokonano żadnej egzekucji z rachunku bankowego z uwagi na brak środków na koncie zobowiązanego, nie może być utożsamiany z naruszeniem art. 70 § 4 o.p. poprzez brak wystąpienia okoliczności powodującej przerwanie biegu przedawnienia.³¹⁸ Warunkami koniecznymi przerwania biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p. są zastosowanie środka egzekucyjnego i dokonanie zawiadomienia, przy czym obie te czynności powinny nastąpić przed upływem terminu przedawnienia samego zobowiązania.³¹⁹ Dla przerwania biegu terminu przedawnienia wystarczające jest zastosowanie środka egzekucyjnego, a nie skuteczność jego zastosowania.³²⁰ W przypadku egzekucji z pieniędzy z chwilą zastosowania tego środka zobowiązany zostaje jednocześnie zawiadomiony o tym fakcie. W sytuacji, gdy zobowiązany na wezwanie poborca skarbowego płaci dochodzoną należność pieniężną, a poborca - w myśl art. 68 § 1 u.p.e.a. -

³¹⁴ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 20.06.2017 r., sygn. akt I SA/Bk 1173/16, LEX nr 2313027;

³¹⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20.03.2017 r., sygn. akt I SA/Gl 93/17, LEX nr 2269739;

³¹⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 29.10.2015 r., sygn. akt II FSK 1946/15, LEX nr 1986283;

³¹⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 08.05.2015 r., sygn. akt II FSK 1258/13, LEX nr 1774115;

³¹⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 08.09.2016 r., sygn. akt II FSK 2296/14, LEX nr 2143164;

³¹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 05.04.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 921/16, LEX nr 2280920;

³²⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27.04.2017 r., sygn. akt II FSK 901/15, LEX nr 2283038;

wystawia pokwitowanie odbioru pieniędzy, z chwilą zapłaty przez zobowiązanego całości lub części dochodzonej w postępowaniu egzekucyjnym kwoty pieniędzy, podatnik (zobowiązany) zostaje zawiadomiony o zastosowaniu środka egzekucyjnego w rozumieniu art. 70 § 4 o.p. i w konsekwencji dochodzi do przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, będącego przedmiotem egzekucji.³²¹ Zajęcie wynagrodzenia za pracę, które nie może być zrealizowane ze względu na wysokość wynagrodzenia, jest skuteczne, a tym samym może przerwać bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na zasadach określonych w art. 70 § 4 o.p.³²² Do przerwy biegu przedawnienia może prowadzić też takie zajęcie, które, ze względu na brak środków na rachunku w dniu zajęcia i brak wpływów na rachunek w przyszłości, w rezultacie nie przyniesie zaspokojenia zobowiązania w jakimkolwiek zakresie. Mimo całkowitego braku środków na zajętym rachunku bankowym lub braku środków wystarczających do zaspokojenia należności z wszystkich egzekwowanych tytułów wykonawczych, zajęcie takiego rachunku i zawiadomienie o tym zobowiązanego jest skutecznym zastosowaniem środka egzekucyjnego, prowadzącym do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań wymienionych we wszystkich tytułach wykonawczych będących podstawą zajęcia.³²³ Nie można podzielić poglądu, iż bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany tylko wskutek skutecznego zastosowania środka egzekucyjnego, zaś skuteczne to takie zastosowanie środka egzekucyjnego, gdy istnieją wierzytelności, które można zająć. Okoliczność braku środków pieniężnych na zajętym rachunku bankowym nie ma żadnego znaczenia dla skuteczności przerwania biegu terminu przedawnienia. Ustawodawca w żadnym przepisie ani o.p. ani u.p.e.a. nie ustanawia bowiem wymogu posiadania przez dłużnika środków na tych rachunkach dla skuteczności tego zajęcia, a jedynie wymaga zastosowania środka uniemożliwiającego dłużnikowi swobodne korzystanie z rachunku bankowego i ewentualnych przyszłych środków na tym rachunku.³²⁴ Do uznania, że zastosowanie środka egzekucyjnego w postaci egzekucji z pieniędzy przerywa bieg przedawnienia zobowiązania nie jest konieczne aby odebrana kwota w jakiegokolwiek części została zaliczona na zaległość z tytułu podatku lub odsetki od tej zaległości. Wystarczające jest zaliczenie uzyskanej kwoty tylko na koszty egzekucji związane z egzekwowaniem tej zaległości, zgodnie z pierwszeństwem zaspokajania takich kosztów na podstawie art. 115 § 1 pkt 1 u.p.e.a. Zastosowanie środka egzekucyjnego w postaci egzekucji z pieniędzy, w wyniku czego

³²¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.09.2016 r., sygn. akt II FSK 2103/14, LEX nr 2143143;

³²² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 25.01.2017 r., sygn. akt I SA/Lu 759/16, LEX nr 2282153;

³²³ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13.10.2017 r., sygn. akt I SA/Lu 603/17, LEX nr 2393025;

³²⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 05.07.2016 r., sygn. akt I SA/Łd 204/16, LEX nr 2105979; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22.04.2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1122/15, LEX nr 2045615;

zaliczono część odebranych pieniędzy na koszty egzekucyjne w egzekucji prowadzonej na podstawie różnych tytułów wykonawczych, stosownie do art. 70 § 4 o.p. przerywa bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych dochodzonych na podstawie wszystkich tych tytułów.³²⁵ Zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony skutecznie przerywa bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p., bez względu na to, czy do zastosowania środka egzekucyjnego dochodzi w postępowaniu egzekucyjnym, czy zabezpieczającym.³²⁶ W przypadku przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne organ egzekucyjny nie stosuje środka egzekucyjnego. Zastosowanie tego środka następuje z mocy prawa, tj. z dniem wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33a i 33b u.p.e.a.³²⁷ Przekształcenie się zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne wywołuje skutek prawny m.in. w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia należności pieniężnej.³²⁸ Dla przerwania/zawieszenia biegu terminu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego stroną są oboje małżonkowie, wystarczające jest wystąpienie przesłanek określonych w o.p. w stosunku do jednego z nich.³²⁹ Wadliwe zastosowanie środka egzekucyjnego - bez podstawy prawnej w postaci prawidłowego tytułu wykonawczego, może skutkować wnioskiem, iż w sprawie nie doszło do skutecznego przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 4 o.p.³³⁰ Uchylenie czynności egzekucyjnych powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego, w tym w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.³³¹ Nie jest w tym momencie ważne jaka była przesłanka uchylenia czynności egzekucyjnych. Dla przykładu uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a. postępowania egzekucyjnego, powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego, w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.³³² Uchylenie przez organ odwoławczy decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w oparciu o którą zastosowano w postępowaniu egzekucyjnym środki egzekucyjne i nastąpiło

³²⁵ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13.01.2017 r., sygn. akt I SA/Lu 723/16, LEX nr 2227018;

³²⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 30.11.2017 r., sygn. akt I FSK 351/16, LEX nr 2463134;

³²⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24.01.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1382/17, LEX nr 2451187;

³²⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 05.04.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1089/17, LEX nr 2486118;

³²⁹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 07.03.2018 r., sygn. akt I SA/Kr 1305/17, LEX nr 2497843; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 05.12.2017 r., sygn. akt II FSK 3307/15, LEX nr 2434900; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 22.03.2017 r., sygn. akt II FSK 440/15, LEX nr 2316522;

³³⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 02.09.2016 r., sygn. akt II FSK 1738/15, LEX nr 2143117;

³³¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 24.05.2018 r., sygn. akt I SA/Go 73/18, LEX nr 2502268;

³³² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20.04.2018 r., sygn. akt I SA/Lu 299/17, LEX nr 2497078; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 21.12.2017 r., sygn. akt I GSK 1930/15, LEX nr 2431715;

przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania tych środków egzekucyjnych w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p bez względu na to, czy postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności zostało uchylone i bez względu na to, czy postępowanie egzekucyjne zostało na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 w związku z art. 60 § 1 u.p.e.a. umorzone.³³³ Również wadliwe wszczęcie egzekucji, która to wadliwość prowadziła do umorzenia postępowania egzekucyjnego, nie może powodować utrzymania w mocy skutków zastosowania środków egzekucyjnych w zakresie przerwania biegu terminu przedawnienia. Innymi słowy, wadliwość postępowania egzekucyjnego może skutkować unicestwieniem materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia.³³⁴ Umorzenie postępowania egzekucyjnego w następstwie uwzględnienia wniesionych w tym postępowaniu zarzutów unicestwienia materialnoprawny skutek w postaci przerwania biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.³³⁵ Zarzuty dotyczące braku podstaw do uznania skutecznego przerwania biegu terminu przedawnienia z uwagi na wadliwie obliczone w tytule wykonawczym odsetki od zaległości, czy też odmowę zwolnienia spod zajęcia egzekucyjnego rachunku bankowego, nie mają wpływu na ocenę skuteczności przerwy biegu przedawnienia na skutek zastosowania środka egzekucyjnego.³³⁶ Co ważne, nie przerywa biegu terminu przedawnienia zastosowanie środka egzekucyjnego po raz pierwszy. Orzecznictwo potwierdza, że na gruncie art. 70 § 4 w zw. z art. 118 § 2 o.p. i art. 31 u.s.u.s. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany przez zastosowanie każdego kolejnego środka egzekucyjnego, o którym zobowiązany został prawidłowo powiadomiony.³³⁷ Co równie ważne, jeżeli organowi podatkowemu, z urzędu znane są okoliczności (wynikające z prowadzonego postępowania egzekucyjnego), z których wynika, że sporne zobowiązania podatkowe podatnika nie uległy przedawnieniu z uwagi na przerwanie biegu ich przedawnienia, pominięcie tych okoliczności stanowiłoby ewidentne naruszenie art. 122 o.p.³³⁸, to jest zasady prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym. Upływ terminu przedawnienia jest bezwzględnią przeszkodą materialnoprawną w merytorycznym rozpatrzeniu spraw.³³⁹ Dlatego po upływie terminu przedawnienia zaległości podatkowej, zobowiązanie to nie może być egzekwowane, o czym wierzyciel ma obowiązek zawiadomić organ egzekucyjny. Wyjątkiem

³³³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29.06.2017 r., sygn. akt I SA/GI 1580/16, LEX nr 2322897;

³³⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25.04.2017 r., sygn. akt II FSK 161/17, LEX nr 2315825;

³³⁵ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 15.09.2016 r., sygn. akt I SA/Ke 360/16, LEX nr 2121223;

³³⁶ Wyrok WSA w Opolu z dnia 25.07.2016 r., sygn. akt I SA/Op 173/16, LEX nr 2108836;

³³⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16.12.2015 r., sygn. akt I SA/Lu 618/15, LEX nr 1969532;

³³⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28.05.2015 r., sygn. akt I FSK 512/14, LEX nr 1772817;

³³⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 30.07.2013 r., sygn. akt II FSK 2345/11, LEX nr 1374772;

od tej zasady jest egzekucja z przedmiotu zabezpieczenia. Art. 70 § 8 o.p. rozstrzyga, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego. W odniesieniu do zaległości niezabezpieczonych hipoteką czy zastawem skarbowym, wierzyciel zawiadamia organ egzekucyjny o przedawnieniu zobowiązania, co jest jednoznaczne z brakiem możliwości dalszego egzekwowania należności. W odniesieniu do zaległości zabezpieczonych hipoteką czy zastawem skarbowym, wierzyciel również zawiadamia organ egzekucyjny o upływie terminu przedawnienia zobowiązania. Jednak w tym przypadku, wraz z zawiadomieniem o upływie terminu przedawnienia, wierzyciel ma prawo wnioskować albo o zakończenie egzekucji, albo o skierowanie egzekucji do przedmiotu zabezpieczenia. Przywołany art. 70 § 8 o.p. jednoznacznie przesądza, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązania zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego. Wierzyciele najczęściej korzystają z zabezpieczenia w postaci wpisu hipoteki na nieruchomości dłużnika, stąd jeżeli dochodzi do egzekucji z przedmiotu zabezpieczenia, to najczęściej jest to egzekucja z nieruchomości. W chwili obecnej przepis art. 70 § 8 o.p. pozostaje martwy z uwagi na wyroki Trybunału Konstytucyjnego kwestionujące zapisy tej regulacji z Konstytucją RP.

Do obowiązków wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji należy również niezwłoczne zawiadamianie organu egzekucyjnego o zdarzeniu powodującym zawieszenie lub umorzenie postępowania egzekucyjnego. O zawieszeniu lub umorzeniu postępowania egzekucyjnego, pisałam już w niniejszym rozdziale, w części 3.3. Ponowne wszczęcie postępowania egzekucyjnego i 3.4. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego. Przypomnę zatem, że zdarzeniami powodującymi zawieszenie postępowania egzekucyjnego są: wstrzymanie wykonania, odroczenie terminu wykonania obowiązku albo rozłożenie na raty spłat należności pieniężnej; śmierć zobowiązanego, jeżeli obowiązek nie jest ściśle związany z osobą zmarłego; utrata przez zobowiązanego zdolności do czynności prawnych i braku jego przedstawiciela ustawowego; żądanie wierzyciela; ogłoszenie upadłości. Wierzyciel, jeśli posiada informację dotyczącą: śmierci zobowiązanego, utraty przez niego zdolności do czynności prawnych i braku jego przedstawiciela ustawowego czy ogłoszonej upadłości dłużnika, ma obowiązek o fakcie tym powiadomić organ egzekucyjny. Obowiązek ten nakłada na niego § 15 ust. 1 pkt 2 r.p.w.n.p. Natomiast o przesłance zawieszenia postępowania egzekucyjnego mająca swoją podstawę we wstrzymaniu wykonania, odroczeniu terminu wykonania obowiązku albo rozłożeniu na raty spłat należności pieniężnej, wierzyciel wie

niejako z urzędu, często ma na nią ogromny wpływ. O ile o śmierci dłużnika wierzyciel może przez długi czas nie wiedzieć, to wstrzymanie wykonania, odroczenie terminu wykonania obowiązku albo rozłożenie na raty spłat należności pieniężnej, jest uzależnione od woli wierzyciela (organu podatkowego). Bowiem to tylko on jest władny udzielić ulgi w postaci odroczeniu terminu wykonania obowiązku albo rozłożenia na raty spłat należności pieniężnej. Zgodnie z art. 239f o.p., wierzyciel też decyduje o wstrzymaniu wykonalności decyzji, a zatem i o tym zdarzeniu informuje naczelnika urzędu skarbowego. Przesłanki do umorzenia postępowania egzekucyjnego, o których na mocy § 15 ust. 1 pkt 2 r.p.w.n.p., wierzyciel ma obowiązek zawiadomić organ egzekucyjny, zostały enumeratywnie wymienione w art. 59 § 1 u.p.e.a. Należą do nich: wykonanie obowiązku przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego, niewymagalność obowiązku, umorzenie lub wygaśnięcie obowiązku, nie istnienie obowiązku, określenie egzekwowanego obowiązku niezgodnie z decyzją organu administracyjnego, orzeczenia sądowego albo przepisu prawa, błąd co do osoby zobowiązanego, śmierć zobowiązanego (gdzie obowiązek jest ściśle związany z osobą zmarłego), niedopuszczalność egzekucji lub zastosowanego środka egzekucyjnego, nie doręczenie zobowiązanemu upomnienia mimo istnienia takiego obowiązku, upływ 12 miesięcy od dnia zawieszenia postępowania egzekucyjnego, żądanie wierzyciela o umorzenie postępowania egzekucyjnego bez podania przyczyny, uprawomocnienie się postanowienia o ogłoszeniu upadłości. Oczywiście wierzyciel ma obowiązek zawiadomić tylko o tych zdarzeniach, o których wie lub na które ma wpływ.

Skoro wierzyciel ma obowiązek zawiadomić organ egzekucyjny o zdarzeniu powodującym zawieszenie postępowania egzekucyjnego, to adekwatnie wierzyciel zawiadamia również o zdarzeniu powodującym ustanie przyczyny zawieszenia postępowania egzekucyjnego. Najczęściej wójt, burmistrz (prezydent miasta) zawiadamia naczelnika urzędu skarbowego o upływie odroczonego terminu wykonania obowiązku, ze wskazaniem, czy zobowiązanie zostało wykonane w odroczonej terminie czy nie. Jeżeli w odroczonej terminie zaległy podatek został uregulowany, postępowanie egzekucyjne zostanie podjęte tylko w odniesieniu do pozostałych kosztów upomnień i kosztów egzekucyjnych. Jeśli koszty upomnień dłużnik uregulował wraz z zaległością, a koszty egzekucyjne nie powstały, naczelnik urzędu skarbowego, umarza postępowanie egzekucyjne. Jeżeli wójt poinformował o nieuregulowaniu zaległości mimo odroczonego terminu jej zapłaty, następuje podjęcie zawieszonych czynności egzekucyjnych i postępowanie toczy się dalej. Tak samo będzie w przypadku poinformowania organu egzekucyjnego o zdarzeniu powodującym ustanie przyczyny zawieszenia postępowania egzekucyjnego z uwagi na upływ terminu każdej z rat,

na które zaległość została rozłożona. Wierzyciel powinien informować wierzyciela po upływie terminu każdej raty. W praktyce spotyka się jednak rozwiązanie polegające na tym, że wójt w odniesieniu do rozłożonej na raty zaległości, zawiadamia naczelnika nie o poszczególnych terminach rat powodujących zawieszenie egzekucji co do kwot wynikających z poszczególnych rat, a o terminie ostatniej raty. Tym samym powodując zawieszenie postępowania egzekucyjnego do terminu płatności ostatniej raty. Działając w ten sposób, wójt pozbawia się możliwości wcześniejszego dochodzenia zaległości zawartej w racie, której termin płatności minął a dłużnik obowiązku nie wykonał. Warto jeszcze przypomnieć, że w razie nie poinformowania organu egzekucyjnego przez wierzyciela o zdarzeniu powodującym ustanie przyczyny zawieszenia postępowania egzekucyjnego, na przykład o upływie odroczonego terminu zapłaty, po upływie 12 miesięcy od dnia zawieszenia postępowanie egzekucyjne podlega umorzeniu. Może się wówczas okazać, że takie zaniedbanie kosztuje wójta niewyegzekwowaną zaległość, której egzekucja zostanie w majestacie prawa umorzona oraz koszty egzekucyjne, które w skutek zakończenia egzekucji zostaną nałożone na wierzyciela.

Do obowiązków wierzyciela należy niezwłoczne zawiadamianie organu egzekucyjnego o okresie, za który nie nalicza się odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej w wyniku zdarzeń zaistniałych po dniu wystawienia tytułu wykonawczego. O okresach, w których nie nalicza się odsetek za zwłokę mówi art. 54 o.p. Należą do nich: okres zabezpieczenia, w którym nie nalicza się odsetek od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych; okres po upływie 14 dnia do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, jeżeli odwołanie od decyzji nie zostało przekazane do SKO w terminie ustawowym, to jest 14 dni od jego złożenia w organie pierwszej instancji; okres po upływie dwóch miesięcy do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie ustawowym; w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – okres od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszzonego postępowania; okres kiedy wysokość odsetek nie przekracza trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej, w chwili obecnej kwota, do której nie nalicza się odsetek wynosi 8,70 zł; okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania; okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w

deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy; Zapis § 15 ust. 1 pkt 4 r.p.w.n.p. odnosi się do okresów nienaliczania odsetek w wyniku zdarzeń zaistniałych po dniu wystawienia tytułu wykonawczego.

Wierzyciel niezwłocznie zawiadamia organ egzekucyjny o uzyskanej informacji o zobowiązanym i jego majątku w zakresie niezbędnym do prowadzenia egzekucji administracyjnej. W niniejszym rozdziale, w podrozdziale 2. Tytuł wykonawczy, omawiając informację załączaną do tytułu wykonawczego, wspominałam o wadze informacji o majątku dłużnika, przekazywanej przez wierzyciela. Informacje o majątku dłużnika wierzyciel ma prawo przekazać do organu egzekucyjnego nie tylko wystawiając tytuł wykonawczy. Jego obowiązkiem jest przekazać taką informację, jeżeli jest ona niezbędna do prowadzenia egzekucji. To wierzyciel powinien być najbardziej zainteresowany skutecznością egzekucji, dlatego w jego interesie jest temu obowiązkowi sprostać. Inne informacje o zobowiązanym odnoszą się przede wszystkim do miejsca jego zamieszkania, pobytu, pracy. Jeśli takimi danymi dysponuje wójt, burmistrz (prezydent miasta) winien niezwłocznie podzielić się nimi z naczelnikiem urzędu skarbowego.

Dla zawiadomienia, o którym mowa w § 15 r.p.w.n.p., ustawodawca nie przewidział trybu postanowienia czy decyzji. Jest to pismo zawierające w szczególności: datę jego wystawienia; nazwę wierzyciela i adres jego siedziby lub jego jednostki organizacyjnej; nazwę albo nazwisko i imię zobowiązanego oraz adres jego siedziby albo miejsce zamieszkania; numer i datę wystawienia tytułu wykonawczego; wskazanie okoliczności powodującej zawiadomienie organu egzekucyjnego i termin zaistnienia zdarzenia; imię i nazwisko oraz stanowisko służbowe osoby działającej z upoważnienia wierzyciela;

Do niewątpliwych obowiązków wierzyciela należy zmieniony tytuł wykonawczy. Jest to obowiązek wprowadzony przez ustawodawcę stosunkowo niedawno, bo 7 listopada 2014 r. Zapisany został w art. 28b u.p.e.a. Jeżeli w trakcie postępowania egzekucyjnego zostanie wydana decyzja, postanowienie lub inne orzeczenie określające lub ustalające inną wysokość należności pieniężnej niż objęta tytułem wykonawczym albo zostanie złożona korekta deklaracji, powodująca zwiększenie wysokości należności pieniężnej, wierzyciel niezwłocznie sporządza zmieniony tytuł wykonawczy. W przypadku skierowania do organu egzekucyjnego zmienionego tytułu wykonawczego, dokonane czynności egzekucyjne pozostają w mocy, a uprzednio wszczęta egzekucja administracyjna jest kontynuowana przez realizację zastosowanych środków egzekucyjnych oraz stosowanie kolejnych środków egzekucyjnych. § 18 r.p.w.n.p. dodaje, że w zmienionym tytule wykonawczym wierzyciel wskazuje wysokość

należności pieniężnej, odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej oraz kosztów upomnienia należnych na dzień wystawienia zmienionego tytułu wykonawczego. W zmienionym tytule wykonawczym wskazuje się również dane dotyczące pozostałych należności pieniężnych, które nie uległy zmianie. Praktyka jednak pokazuje, że w odniesieniu do podatków lokalnych wójt, który wydał decyzję zwiększającą wysokość zobowiązania objętego tytułem wykonawczym, raczej wystawi nowy tytuł wykonawczy na różnicę wynikającą z nowej decyzji, niż zmieniony tytuł wykonawczy. Identycznie w praktyce podchodzi się do zobowiązania wynikającego ze złożonej przez podatnika deklaracji powodującej zwiększenie wysokości należności pieniężnej. Taka praktyka ma swoje uzasadnienie w upomnieniu. Przed wystawieniem nazwijmy go „pierwotnego” tytułu wykonawczego, wierzyciel wystosował do dłużnika upomnienie obejmujące kwotę zaległości wynikającą z deklaracji. W skutek złożenia korekty deklaracji powodującej zwiększenie wysokości należności pieniężnej, przy wystawieniu zmienionego tytułu wykonawczego, wierzyciel nie wysłał już upomnienia na brakującą kwotę wynikającą z korekty. Wierzyciele w obawie przed zarzutami do prowadzonej egzekucji, gdzie jedną z przesłanek jest brak doręczonego upomnienia, rzadko lub w ogóle nie korzystają ze zmienionych tytułów wykonawczych.

Kolejnym obowiązkiem wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji jest dalszy tytuł wykonawczy. Traktuje o nim art. 26c u.p.e.a. W razie potrzeby prowadzenia egzekucji przez więcej niż jeden organ egzekucyjny lub zabezpieczenia należności pieniężnej hipoteką przymusową, w tym hipoteką morską przymusową, wierzyciel wydaje dalszy tytuł wykonawczy. Dalszy tytuł wykonawczy poza wymogami stawianymi każdemu tytułowi, zawiera także numer porządkowy oraz oznaczenie celu, dla którego został wydany. Po wydaniu dalszego tytułu wykonawczego wierzyciel występuje do organu egzekucyjnego o nadanie temu tytułowi wykonawczemu klauzuli o skierowaniu dalszego tytułu wykonawczego do egzekucji. Dalszy tytuł wykonawczy został wprowadzony do obrotu prawnego 21 listopada 2013 r. nowelizacją ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji wprowadzoną u.w.p.d.p. Wcześniej instytucja ta w prawie polskim nie była znana. Z uwagi na brak w tej materii uzasadnienia ustawodawcy wprowadzającego dalszy tytuł wykonawczy możemy przyjąć, że został on wprowadzony, tak jak stanowią zapisy art. 26c § 1 u.p.e.a. i § 16 ust. 1 r.p.w.n.p., na wypadek potrzeby prowadzenia egzekucji przez więcej niż jeden organ egzekucyjny. Taką sytuację mamy w przypadku zbiegu egzekucji, kiedy to dalsze prowadzenie egzekucji z zastosowaniem środka egzekucyjnego, co do którego nastąpił zbieg, przejmuje organ, który jako pierwszy dokonał zajęcia. Jeżeli tym organem jest inny organ niż dotychczasowy,

proceeds on further enforcement (after the seizure) on the basis of the enforcement title for which the enforcement measure was applied, which led to the seizure. The temporary enforcement organ, the enforcement organ, proceeds with enforcement with the application of enforcement measures, which in the seizure did not participate, on the basis of the further enforcement title. It is stated in § 16 of the Act of 1997. If there is a need to proceed with enforcement by more than one administrative enforcement organ, the creditor transfers the further enforcement title to the enforcement organ of the creditor for the application of enforcement measures, to which the enforcement organ conducting the enforcement proceedings is not entitled, with an application for the assignment of the further enforcement title to the enforcement of administrative proceedings and the application of enforcement measures indicated by the creditor. The creditor is not bound by the further enforcement title.

The creditor, together with the further enforcement title, transfers to the enforcement organ of the creditor the following information: the name of the enforcement organ conducting the enforcement proceedings; the data of the creditor, if they have changed since the issuance of the enforcement title; the amount of the claim, including interest on the claim due in time and costs of enforcement, incurred on the day of the issuance of the information. The creditor, if he is also the enforcement organ, transfers to the enforcement organ of the creditor the following information: the amount of the claim and the amount of the enforcement fee; the amount of the claim and the amount of the enforcement fee for the performed enforcement actions, with the indication of the actions; the incurred and the incurred enforcement costs. The creditor informs the enforcement organ conducting the enforcement proceedings about the assignment of the further enforcement title to the enforcement organ of the creditor for the application of enforcement measures.

The last obligation of the creditor in the enforcement proceedings in the administration is regulated in § 21 of the Act of 1997, the re-issuance of the enforcement title. This obligation is the youngest among all obligations of the mayor, the mayor (the mayor of the city) in the enforcement proceedings in the administration. It entered into force on 1 January 2016. It regulates, in practice, a rare situation, the loss of the enforcement title. It happens, however, that the head of the treasury office loses, loses the enforcement title. The legislator regulated this issue by providing that in the case of the loss of the enforcement title before the commencement of administrative enforcement, the creditor re-issues the enforcement title and transfers it to the enforcement organ. The legislator regulated the issue of the loss of the enforcement title before the commencement of enforcement, whereas after the commencement of administrative enforcement the enforcement title cannot be lost.

W ponownie wystawionym tytule wykonawczym wierzyciel wpisuje numer utraconego tytułu wykonawczego oraz dzień, w którym ponownie wystawił tytuł wykonawczy.

5. Środki obrony zobowiązanego

W toku postępowania podatkowego, administracyjnego, zobowiązany ma prawo do obrony poprzez wnoszenie odwołania od decyzji, zażalenia na postanowienie czy skargi do sądu administracyjnego. W toku postępowania egzekucyjnego, gdzie egzekucja prowadzona jest na podstawie tytułu wykonawczego, od którego nie przysługuje odwołanie, zażalenie czy skarga, zobowiązanemu również przysługują środki obrony. Prawo zgłoszenia zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, przysługuje wyłącznie zobowiązanemu, w terminie 7 dni od dnia doręczenia odpisu tytułu wykonawczego, do organu egzekucyjnego. Na zarzuty wniesione po terminie, organ egzekucyjny odmawia wszczęcia postępowania w sprawie zarzutów.³⁴⁰ Istotne jest, aby w przypadku wniesienia zarzutów po terminie wydane rozstrzygnięcie uwzględniało podstawową zasadę, iż uchybienie terminu do wniesienia zarzutów skutkuje odmową ich merytorycznego rozpatrzenia przez organ egzekucyjny.³⁴¹ Postępowanie w przedmiocie zarzutów może zostać wszczęte jedynie na wniosek (zarzut), który wyznacza ramy takiego postępowania. W takim zaś przypadku jedynie od zobowiązanego zależy, jaki będzie zakres takiego postępowania. Wkraczanie przez organ administracyjny z urzędu, w sferę zarezerwowaną jedynie dla zobowiązanego, nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach.³⁴² Może on zgłaszać zarzuty wyłącznie w toku postępowania egzekucyjnego prowadzonego przez polskie organy egzekucyjne. Podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być jedna z okoliczności wymienionych enumeratywnie w art. 33 § 1 u.p.e.a. Treść art. 33 u.p.e.a. zawiera kompletny katalog zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym. Katalog ten nie zawiera zarzutu w zakresie kosztów postępowania egzekucyjnego.³⁴³ Zarzuty w postępowaniu egzekucyjnym nie mogą być wykorzystywane do weryfikacji ostatecznych orzeczeń stanowiących podstawę tytułu wykonawczego.³⁴⁴ Zarzuty w postępowaniu egzekucyjnym są środkiem zaskarżenia, który służy w fazie wszczęcia tego postępowania, co oznacza, że nie można podnosić nowych zarzutów na dalszych etapach postępowania. Obowiązuje w tym zakresie siedmiodniowy termin na zgłaszanie zarzutów, liczony od dnia doręczenia tytułu wykonawczego

³⁴⁰ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18.04.2018 r., sygn. akt I SA/GI 91/18, LEX nr 2494111;

³⁴¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 09.01.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1503/17, LEX nr 2441338;

³⁴² Wyrok NSA w Warszawie z dnia 06.02.2018 r., sygn. akt II FSK 252/16, LEX nr 2457556;

³⁴³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14.12.2017 r., sygn. akt I SA/Wr 884/17, LEX nr 2444375;

³⁴⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 30.05.2017 r., sygn. akt I SA/Op 48/17, LEX nr 2314586;

zobowiązaniem. Co do zasady nie jest zatem możliwe formułowanie nowych zarzutów na późniejszych etapach postępowania, gdyż prowadziłoby to do obejścia przepisów dotyczących terminu ich zgłaszania. Zobowiązany nie może na etapie zażalenia, czy skargi rozszerzać żądania o nowe zarzuty np. o zarzut nieistnienia obowiązku zapłaty (art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a.), czy braku doręczenia upomnienia (art. 33 § 1 pkt 7 u.p.e.a.).³⁴⁵

Zobowiązany ma prawo wnosić zarzuty, jeżeli obowiązek został wykonany lub umorzony w całości albo w części, wygasł, nie istniał, albo uległ przedawnieniu. Zarzut w sprawie prowadzenia postępowania egzekucyjnego wskazujący na nieistnienie obowiązku objętego tytułem wykonawczym, dotyczyć może wyłącznie sytuacji, kiedy owo nieistnienie obowiązku jest następstwem okoliczności, które nastąpiły po wydaniu tego tytułu. W przeciwnym razie organ egzekucyjny winien odmówić przystąpienia do egzekucji.³⁴⁶ W art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. obok przesłanek takich jak wykonanie lub umorzenie w całości albo w części obowiązku, przedawnienie, wygaśnięcie - wskazano nieistnienie obowiązku. Każda z przesłanek wymienionych przed przesłanką nieistnienia obowiązku jest w rzeczy samej tożsama z nieistnieniem obowiązku, zatem zakładając racjonalizm ustawodawcy (biorąc też pod uwagę termin w jakim zarzut nieistnienia obowiązku może być wniesiony), należy przyjąć, iż w omawianym zarzucie chodzi o nieistnienie obowiązku z każdej przyczyny, która czyni egzekucję bezzasadną. Przyczyna bezzasadności egzekucji może istnieć w dniu jej wszczęcia, może też wystąpić po jej wszczęciu. Instytucja zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym służy ochronie zobowiązanego, a ta wyraża się w tym, że właściwy organ bada, czy egzekucja zasadnie jest prowadzona, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa. Ochrona ta zostałaby zniweczona, gdyby uznać, że niedopuszczalne jest sprawdzenie, czy obowiązek istniał lub był wymagalny w dacie wszczęcia egzekucji. Zatem istota egzekucji nie stoi na przeszkodzie zbadaniu zasadności zarzutu nieistnienia obowiązku w dacie wszczęcia egzekucji, a przepisy prawa wręcz nakazują rozpatrzenie tego zarzutu.³⁴⁷ Na podstawie art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być wykonanie lub umorzenie w całości albo w części obowiązku, przedawnienie, wygaśnięcie albo nieistnienie obowiązku. Zobowiązany, wnosząc zarzuty oparte na tej podstawie, powinien przedstawić dowody potwierdzające, że obowiązek nie istnieje, ponieważ nigdy nie powstał albo powstał, ale wygasł z powodu wykonania lub z innych przyczyn wynikających wprost z przepisów prawa lub czynności prawnych. Skutkiem okazania takich dowodów jest również obowiązek

³⁴⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16.06.2015 r., sygn. akt I SA/Bd 212/15, LEX nr 1849927;

³⁴⁶ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 04.07.2018 r., sygn. akt II SA/Gd 319/18, LEX nr 2524694;

³⁴⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11.04.2018 r., sygn. akt II FSK 909/16, LEX nr 2494618;

odstąpienia organu egzekucyjnego lub egzekutora od czynności egzekucyjnych.³⁴⁸ Jeżeli chodzi o wygaśnięcie zobowiązania w skutek złożenia korekty deklaracji, to ciekawą tezę zawiera wyrok NSA, głoszący, iż w przypadku korekty deklaracji nie jest to "nowe", w dosłownym tego słowa znaczeniu, zdarzenie prawne, a jedynie zmiana brzmienia uprzednio złożonego rozliczenia za dany okres. Ta konkretyzacja nie działa wstecz, podobnie jak wstecz nie działa oświadczenie wiedzy czy woli. Następstwa tego rodzaju zdarzeń implikują od chwili ich zaistnienia, a nie od powstania zdarzeń do których się odnoszą. Dokonanie korekty nie wywołuje skutku w postaci utraty bytu prawnego przez należność określoną w tytule wykonawczym. Co za tym idzie - istnienie określonej kwoty należności w momencie wystawienia tytułu wykonawczego przesądza o zasadności dalszego prowadzenia egzekucji, pomimo złożonej przez podatnika korekty deklaracji zmniejszającej wysokość zobowiązania podatkowego. Korekta nie działa bowiem wstecz.³⁴⁹

Podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być odroczenie terminu wykonania obowiązku albo brak wymagalności obowiązku z innego powodu, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej. Złożenie wniosku o zastosowanie ulgi w spłacie zaległości podatkowej nie wpływa w żaden sposób na prowadzone postępowanie egzekucyjne. Dopiero udzielenie ulgi w postaci rozłożenia na raty spłaty należności wywołuje skutki, które mogą być dwojakiego rodzaju. Jeżeli nastąpi to przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego, wówczas stanowi podstawę do uwzględnienia zarzutu zgłoszonego na podstawie art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a. i umorzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 w zw. z art. 34 § 4 i art. 33 § 1 pkt 2 u.p.e.a. Jeżeli natomiast rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej nastąpi po wszczęciu postępowania egzekucyjnego, stanowi to podstawę do zawieszenia tego postępowania na mocy art. 56 § 1 pkt 1 u.p.e.a. i to niezależnie od tego, czy zobowiązany zgłosi taki zarzut czy też nie.³⁵⁰

Zarzuty mogą być wnoszone również gdy określenie egzekwowanego obowiązku jest niezgodne z treścią obowiązku wynikającego z decyzji, postanowienia czy deklaracji. Zarzut z art. 33 pkt 3 u.p.e.a. nie ma związku ze sposobem opisanego decyzji będącej podstawą wystawienia tytułu wykonawczego, gdyż dotyczy on sposobu opisanego obowiązku

³⁴⁸ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26.03.2018 r., sygn. akt I SA/Bd 44/18, LEX nr 2478284; por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 01.08.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 813/17, LEX nr 2357852;

³⁴⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 20.09.2017 r., sygn. akt II FSK 2320/15, LEX nr 2441456;

³⁵⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17.01.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1549/17, LEX nr 2455097; por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17.02.2016 r., sygn. akt I SA/Sz 1069/15, LEX nr 2014057;

podlegającego wykonaniu, który to opis obowiązku powinien odpowiadać opisowi wynikającemu z decyzji administracyjnej.³⁵¹

Podstawą zarzutu może być błąd co do osoby zobowiązanego. Nie może być mowy o błędzie co do osoby zobowiązanego w sytuacji, gdy tytuł wykonawczy wskazuje jednego ze współwłaścicieli nieruchomości jako zobowiązanego do zapłaty podatku od nieruchomości. Ustanowienie solidarnego obowiązku zapłaty podatku oznacza, że każdy ze współwłaścicieli będzie obowiązany do uiszczenia całej kwoty należności podatkowej. Trybem do wzajemnych rozliczeń nie jest postępowanie egzekucyjne w administracji, lecz droga cywilnoprawna.³⁵² Z sytuacją błędu co do osoby zobowiązanego w rozumieniu art. 33 § 1 pkt 4 u.p.e.a. mamy do czynienia wówczas, gdy egzekucja jest prowadzona przeciwko osobie innej aniżeli zobowiązany. Zarzut błędu co do osoby zobowiązanego dotyczy kontroli formalnej tożsamości osoby, co do której prowadzi się egzekucję.³⁵³ Błąd co do osoby zobowiązanego ma miejsce wtedy, gdy egzekucja jest kierowana do podmiotu nie będącego adresatem egzekwowanego obowiązku.³⁵⁴ Błąd co do osoby zobowiązanej ma miejsce wówczas, gdy obiektywnie osoba oznaczona jako zobowiązany w tytule wykonawczym, pozostaje innym podmiotem niż adresat decyzji (postanowienia) stanowiącej podstawę prawną egzekwowanego obowiązku. Zarzut ten dotyczy jedynie kontroli formalnej tożsamości osoby, co do której prowadzi się egzekucję. Do prowadzenia szerszych ustaleń, czy wręcz weryfikacji osoby zobowiązanego w celu ustalenia zasadności obciążenia go egzekwowanym obowiązkiem organ egzekucyjny nie ma prawa.³⁵⁵ Zarzut podnoszący błąd co do osoby zobowiązanego nie może zmierzać w kierunku ustalenia, kto jest podatnikiem, gdyż jest to badanie zasadności i wymagalności tytułu wykonawczego. Tego rodzaju merytoryczna kontrola tytułu wykonawczego przez organ egzekucyjny jest niedopuszczalna z mocy art. 29 § 1 u.p.e.a. Zarzut błędu co do osoby zobowiązanego dotyczy kontroli formalnej tożsamości osoby, co do której prowadzi się egzekucję.³⁵⁶

Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej lub zastosowanego środka egzekucyjnego, to kolejny powód do wniesienia zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej, o której mowa w art. 33 § 1 pkt 6 u.p.e.a., zachodzi w sytuacji wystąpienia okoliczności wykluczających możliwość prowadzenia egzekucji ze względów formalnych - podmiotowych lub przedmiotowych, a nie

³⁵¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24.03.2015 r., sygn. akt II FSK 868/13, LEX nr 1774624;

³⁵² Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21.03.2018 r., sygn. akt I SA/Bd 53/18, LEX nr 2471455; por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26.07.2017 r., sygn. akt I SA/Gd 462/17, LEX nr 2357863;

³⁵³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11.10.2017 r., sygn. akt I SA/OI 354/17, LEX nr 2382828;

³⁵⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25.05.2017 r., sygn. akt II SA/Łd 817/16, LEX nr 2309406;

³⁵⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23.01.2017 r., sygn. akt I SA/Bd 597/16, LEX nr 2248068;

³⁵⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 06.03.2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1648/12, LEX nr 1305392;

merytorycznych. Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej musi mieć przy tym źródło w przepisach prawa, całkowicie wyłączających możliwość przymusowej realizacji danego obowiązku w drodze egzekucji administracyjnej.³⁵⁷ W art. 33 § 1 pkt 6 u.p.e.a. chodzi o taką niedopuszczalność egzekucji, która ma charakter generalny i bezwarunkowy, niezależny od konkretnego postępowania egzekucyjnego i aktualny zawsze, w każdym postępowaniu. Jako przykład wskazuje się na dopuszczalność egzekucji sądowej w stosunku do danego obowiązku, czy też niemożność jej prowadzenia z uwagi na posiadany przez zobowiązanego immunitet. Niedopuszczalność musi wynikać z przepisów prawa, wyłączających w ogóle możliwość przymusowej realizacji takiego obowiązku w drodze egzekucji administracyjnej bądź prowadzenia egzekucji w stosunku do osoby posiadającej konkretne przywileje.³⁵⁸ Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej musi wynikać z przepisów prawa, wykluczających prowadzenia postępowania egzekucyjnego ze względów formalnych (podmiotowych czy przedmiotowych).³⁵⁹ Organ egzekucyjny na każdym etapie prowadzonego postępowania zobowiązany jest z urzędu uwzględniać wyłączenia zawarte w art. 8 u.p.e.a. W sytuacji, gdy zastosowany środek egzekucyjny jest niedopuszczalny z uwagi na wyłączenie danej należności na podstawie art. 8 § 1 pkt 15 u.p.e.a., stanowić to może w zależności od etapu lub źródła inicjatywy procesowej podstawę zarzutu egzekucyjnego lub przesłankę umorzenia postępowania egzekucyjnego (odpowiednio art. 33 § 1 pkt 6 i art. 59 § 1 pkt 7 u.p.e.a.).³⁶⁰

Kolejną przesłanką do wniesienia zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej jest brak uprzedniego doręczenia zobowiązanemu upomnienia. Uciążliwości polegające na braku powiadomienia dłużnika o istnieniu wymagalnego zobowiązania podatkowego i powinności jego zapłat nie mogą być traktowane jako dolegliwości, w znaczeniu art. 33 § 1 pkt 7 u.p.e.a.³⁶¹ Skoro wspólnie opodatkowani małżonkowie są jedną stroną postępowania, to należy również przyjąć, że doręczenie jednemu z nich, adresowanego do obojga, upomnienia, o którym mowa w art. 15 § 1 u.p.e.a., jest doręczeniem skutecznym również wobec drugiego małżonka i taki rodzaj doręczenia nie narusza przepisów art. 40 § 1 i 3 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a.³⁶² Wskazanie w tytule wykonawczym w poz. 9 części E upomnienia (pomimo braku takiego obowiązku), nie świadczy o wadliwości tytułu wykonawczego i nie uniemożliwia prowadzenia postępowania egzekucyjnego na jego

³⁵⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28.02.2018 r., sygn. akt II FSK 512/16, LEX nr 2454893;

³⁵⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17.10.2017 r., sygn. akt VII SA/Wa 2829/16, LEX nr 2476118; por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13.04.2017 r., sygn. akt I SA/GI 1364/16, LEX nr 2287083;

³⁵⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22.02.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3438/16, LEX nr 2383087;

³⁶⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 30.01.2018 r., sygn. akt II FSK 157/16, LEX nr 2451160;

³⁶¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.04.2017 r., sygn. akt I SA/GI 1569/16, LEX nr 2288437;

³⁶² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19.12.2017 r., sygn. akt I SA/Po 870/17, LEX nr 2438551;

podstawie.³⁶³ Brak upomnienia może wprawdzie stanowić podstawę zarzutu, zgodnie z art. 33 § 1 pkt 7 u.p.e.a., jednakże pod warunkiem zgłoszenia go w terminie, o którym mowa w art. 27 § 1 pkt 9 u.p.e.a. Uzupełnienie podstawy zarzutu dopiero w skardze do sądu jest bezskuteczne.³⁶⁴

Podstawą zarzutu może być prowadzenie egzekucji przez niewłaściwy organ egzekucyjny. Zarzut prowadzenia egzekucji przez niewłaściwy organ egzekucyjny, może zostać podniesiony jedynie w trybie art. 33 § 1 pkt 9 u.p.e.a. (zarzuty w sprawie prowadzenia egzekucji), a nie art. 54 u.p.e.a. (skarga na czynności).³⁶⁵

Niespełnienie w tytule wykonawczym wymogów u.p.e.a., określonych w art. 27 ustawy, również może stanowić podstawę do wniesienia zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Przepis art. 27 u.p.e.a. wymienia wymogi formalne tytułu wykonawczego, które - co oczywiste - nie są przewidziane same dla siebie, ale w określonym celu. Tym celem jest zagwarantowanie zobowiązanemu, że zostanie wyegzekwowana kwota, do zapłaty której rzeczywiście jest zobowiązany na podstawie decyzji organu. Dlatego naruszenie wymogów formalnych tytułu wykonawczego musi przełożyć się na niebezpieczeństwo wyegzekwowania kwoty, która nie obciąża zobowiązanego, by można było zasadnie rozważać instytucję umorzenia postępowania egzekucyjnego. Dopiero taki brak formalny tytułu wykonawczego, który tę gwarancję istotnie narusza, należy postrzegać w kategorii przesłanki do umorzenia postępowania egzekucyjnego.³⁶⁶ Uchybienie formalne, jakim w istocie jest powołanie w tytule wykonawczym decyzji nieostatecznej, nie ma znaczenia prawnego dla bytu postępowania egzekucyjnego. W ramach postępowania egzekucyjnego w administracji, wykonaniu nie podlega decyzja ostateczna, ale obowiązek wynikający z decyzji ostatecznej.³⁶⁷ Uchybienia formalne, związane - przykładowo - z niewskazaniem konkretnego przepisu rozporządzenia, na podstawie którego nie doręczono upomnienia, nie oznaczają jednak naruszenia wymogów formalnych tytułu wykonawczego, którego ocena polega w pierwszej kolejności na sprawdzeniu jego zgodności z wymogami określonymi w art. 27 u.p.e.a., a dopiero w dalszej z wymogami rozporządzenia wykonawczego. Jeżeli spełnione są wymogi formalne przewidziane przez ustawę, to trudno uznać za uchybienia formalne, o których mowa w art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a. domniemane niedopełnienie wymogów wynikających rozporządzenia wykonawczego,

³⁶³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23.03.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 656/16, LEX nr 2292081;

³⁶⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24.02.2017 r., sygn. akt II FSK 203/15, LEX nr 2273702;

³⁶⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 06.02.2018 r., sygn. akt II FSK 141/16, LEX nr 2457549;

³⁶⁶ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14.02.2018 r., sygn. akt III SA/Łd 980/17, LEX nr 2457376;

³⁶⁷ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25.01.2018 r., sygn. akt I SA/Go 1047/17, LEX nr 2444227;

co do których mogą istnieć rozbieżności interpretacyjne.³⁶⁸ Organ egzekucyjny oceniając zasadność zarzutu niespełnienia w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27 (art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a.) winien każdorazowo dokonać analizy prawidłowości tytułu wykonawczego w oparciu o spełnienie wymogów z art. 27 u.p.e.a. w całości, a nie jedynie odnosząc się do powołanych przez stronę argumentów.³⁶⁹ Okoliczność błędnego określenia wierzyciela może być skarżona w trybie zarzutów na postępowanie egzekucyjne w administracji (art. 33 § 1 pkt 10 w zw. z art. 27 § 1 pkt 1 u.p.e.a.), a ze względu na zasadę niekonkurencyjności środków prawnych nie może być przedmiotem skargi na czynności egzekucyjne.³⁷⁰ Nie umieszczenie w tytule wykonawczym prawidłowej podstawy prawnej prowadzonej egzekucji powoduje, że tytuł taki jest wadliwy, a zatem na jego podstawie nie ma możliwości skutecznego prowadzenia postępowania egzekucyjnego, gdyż tytuł ten nie spełnia wymogów określonych w art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a.³⁷¹ Przepis art. 27 u.p.e.a. statuuje formalne kryteria tytułu wykonawczego, wymieniając jego elementy konieczne. Podstawą zarzutu z art. 33 § 1 pkt 10 u.p.e.a. może być więc tylko brak jednego z wymienianych przez art. 27 u.p.e.a. elementów w samej treści tytułu wykonawczego. Nie spełniają tego wymogu zastrzeżenia o charakterze materialnym, w tym dotyczące wymagalności obowiązku stanowiącego podstawę egzekucji.³⁷²

Wyżej omówione zarzuty organ egzekucyjny rozpatruje po uzyskaniu stanowiska wierzyciela w zakresie zgłoszonych zarzutów. Jednak stanowisko wierzyciela jest wiążące dla organu egzekucyjnego tylko w przypadku zarzutu wykonania lub umorzenia w całości lub w części obowiązku, w przypadku zarzutu przedawnienia, wygaśnięcia albo nieistnienia obowiązku. Również wiążące dla naczelnika urzędu skarbowego jest stanowisko wierzyciela wydane w przypadku zarzutu odroczenia terminu wykonania obowiązku albo braku wymagalności obowiązku z innego powodu, rozłożenia na raty spłaty należności pieniężnej. Taki sam skutek wywołuje stanowisko wierzyciela wydane na podstawie zarzutu określenia obowiązku niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z orzeczenia oraz w sytuacji błędu co do osoby zobowiązanego. Ostatnim postanowieniem w sprawie stanowiska wierzyciela wiążącym organ egzekucyjny jest postanowienie będące odpowiedzią na zarzut braku uprzedniego doręczenia upomnienia. Postępowanie dotyczące stanowiska wierzyciela w przedmiocie zgłoszonych zarzutów jest częścią postępowania egzekucyjnego prowadzonego

³⁶⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13.04.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1003/16, LEX nr 2285936;

³⁶⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 02.11.2017 r., sygn. akt III SA/Wr 595/17, LEX nr 2415220;

³⁷⁰ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11.05.2017 r., sygn. akt I SA/Rz 162/17, LEX nr 2303840;

³⁷¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 06.04.2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1444/16, LEX nr 2284594;

³⁷² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15.02.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2952/16, LEX nr 2360331;

przez organ egzekucyjny. Ustawodawca wyraźnie przy tym określił rolę wierzyciela w tym postępowaniu. Wierzyciel może wyrazić stanowisko w przedmiocie zasadności zgłoszonego zarzutu (art. 34 § 1 u.p.e.a.) albo uznać niedopuszczalności zarzutu (art. 34 § 1a u.p.e.a.). Wierzyciel jest obowiązany zająć stanowisko w przedmiocie zgłoszonych zarzutów do czasu, gdy prowadzone jest postępowanie egzekucyjne. Przy czym obowiązkiem wierzyciela jest jedynie wyrażenie własnej oceny zasadności zarzutów zgłoszonych przez dłużnika, a nie rozstrzygnięcie o ich zasadności lub niezasadności.³⁷³ Ustawodawca nałożył na wierzyciela obowiązek badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym, w przypadku wniesienia przez zobowiązanego zarzutu, ponieważ to wierzyciel ma w tym zakresie niezbędną wiedzę i temu służy instytucja uzyskania stanowiska wierzyciela. Natomiast wierzyciel zajmując stanowisko w sprawie zarzutu, powinien działać zgodnie z przepisami prawa, przede wszystkim zaś zobowiązany jest do właściwego ustalenia stanu faktycznego sprawy w kontekście zgłaszanych zarzutów. Nie do zaaprobowania jest sytuacja, że wierzyciel nie odnosi się do zgłoszonych zarzutów opierając rozstrzygnięcie na przepisach prawa bez ustalenia stanu faktycznego.³⁷⁴ Wierzyciel - zajmując określone stanowisko w zakresie podniesionego zarzutu - winien to stanowisko uzasadnić odwołując się do ustalonych i znajdujących potwierdzenie w aktach sprawy okoliczności faktycznych.³⁷⁵ Organ egzekucyjny, będąc związany stanowiskiem wierzyciela wyrażonym w ostatecznym postanowieniu w sprawie zarzutów wniesionych na podstawie art. 33 § 1 pkt 1-5 i 7 u.p.e.a., nie jest uprawniony do prowadzenia postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia istnienia podstaw do uwzględnienia zarzutu i do obalenia w tym trybie stanowiska wierzyciela. Związanie organu egzekucyjnego stanowiskiem wierzyciela w kwestii zasadności zarzutów zgłoszonych w postępowaniu oznacza, że przed organem egzekucyjnym nie bada się ponownie zasadności obowiązku objętego tytułem wykonawczym.³⁷⁶ Unormowanie zawarte w art. 34 § 1 u.p.e.a. nie daje organowi egzekucyjnemu prawa do ingerowania w treść stanowiska wierzyciela, dlatego też nie jest on uprawniony do prowadzenia postępowania wyjaśniającego w celu ustalenia podstaw do uwzględnienia zarzutu zgłoszonego na podstawie art. 33 § 1 pkt 1 u.p.e.a. i badania stanowiska wierzyciela w tym zakresie.³⁷⁷ Na postanowienie w sprawie stanowiska wierzyciela przysługuje zażalenie. Kontrola instancyjna stanowiska wierzyciela dokonywana jest w

³⁷³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23.03.2016 r., sygn. akt II GSK 2305/14, LEX nr 2113088;

³⁷⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 08.11.2017 r., sygn. akt I SA/Gl 728/17, LEX nr 2392744; por. wyrok WSA w Opolu z dnia 23.06.2017 r., sygn. akt I SA/Op 132/17, LEX nr 2325138;

³⁷⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 03.08.2017 r., sygn. akt III SA/Wr 361/17, LEX nr 2378122;

³⁷⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10.05.2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1420/17, LEX nr 2503275; por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 07.03.2018 r., sygn. akt I SA/Go 476/17, LEX nr 2474116;

³⁷⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 09.11.2017 r., sygn. akt V SA/Wa 998/17, LEX nr 2431903;

postępowaniu zażaleniowym, a organem właściwym do rozpoznania zażalenia na postanowienie wierzyciela wyrażające stanowisko w zakresie zarzutów jest właściwy dla tego wierzyciela organ wyższego stopnia, o którym jest mowa w art. 17 k.p.a. Natomiast organ egzekucyjny jest pozbawiony instrumentów prawnych do weryfikacji rozstrzygnięcia wierzyciela i nie jest uprawniony do prowadzenia postępowania wyjaśniającego, w celu ustalenia istnienia podstaw do uwzględnienia zarzutu oraz do zakwestionowania w ten sposób stanowiska wierzyciela.³⁷⁸ Zobowiązany, który w drodze przysługujących mu odrębnych środków prawnych nie zdołał podważyć wiążącej organy egzekucyjne merytorycznej oceny wierzyciela w zakresie zgłoszonych zarzutów egzekucyjnych, nie może żądać ponownej kontroli wypowiedzi wierzyciela w ramach postępowania w przedmiocie postanowienia organu egzekucyjnego o odmowie uwzględnienia zarzutów na postępowanie egzekucyjne.³⁷⁹ Ewentualne odstępnie przez organ egzekucyjny od obowiązku uzyskania wypowiedzi wierzyciela w sprawie zarzutów stanowi naruszenie prawa mogące mieć istotny wpływ na wynik prowadzonego postępowania egzekucyjnego.³⁸⁰ Inaczej rzecz się ma w przypadku wycofania zarzutów przez zobowiązanego. Wycofanie zarzutów wniesionych w postępowaniu egzekucyjnym czyni bezprzedmiotowym analizę ich zasadności i skuteczności. Odstąpienie zaś przez stronę od żądania rozstrzygnięcia sprawy postanowieniem, w istocie czyni dalsze postępowanie bezprzedmiotowym.³⁸¹ Bezprzedmiotowość postępowania w przedmiocie zarzutów stwierdza się również, w przypadku wcześniejszego umorzenia postępowania egzekucyjnego. Postępowanie polegające na rozpatrzeniu zarzutów i zajęciu stanowiska co do ich zasadności ma prowadzić do merytorycznego załatwienia zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Skoro postępowanie egzekucyjne, w którego ramach prowadzona jest dana egzekucja, wszczęta na podstawie danego tytułu wykonawczego, zostało umorzone, to postępowanie w przedmiocie zarzutów na ową egzekucję staje się bezprzedmiotowe.³⁸²

Przepisy ustawy egzekucyjnej rozróżniają pojęcia wierzyciela i wierzyciela będącego jednocześnie organem egzekucyjnym, nakładają na te podmioty różne obowiązki i uprawnienia. W przypadku, gdy wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym wystawia tytuł wykonawczy i kieruje go do egzekucji. Z przyczyn oczywistych podmiot taki nie stosuje art. 29 u.p.e.a., gdyż jako wierzyciel ma pełną wiedzę w zakresie przesłanek zawartych w tym przepisie. W sytuacji, gdy podmiot taki rozpatruje zarzuty nie wydaje postanowienia co do ich

³⁷⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 02.03.2018 r., sygn. akt III SA/Wr 866/17, LEX nr 2480244;

³⁷⁹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 05.04.2016 r., sygn. akt II FSK 1659/14, LEX nr 2036434;

³⁸⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15.02.2018 r., sygn. akt I SA/Kr 56/18, LEX nr 2497890;

³⁸¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28.06.2017 r., sygn. akt V SA/Wa 2723/16, LEX nr 2357241;

³⁸² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30.05.2017 r., sygn. akt I SA/Kr 359/17, LEX nr 2331281;

zasadności lecz orzeka o zarzutach. Postanowienie w tym przypadku obejmuje również stanowisko wierzyciela. Tym samym stanowisko, o którym mowa w art. 34 § 1 u.p.e.a., nie wiąże organu egzekucyjnego będącego jednocześnie wierzycielem, gdyż w istocie nie istnieje. Oznacza to, że stanowisko takowe nie wiąże organu nadzoru (odwoławczego), który rozstrzyga sprawę merytorycznie w zakresie zarzutów. Odmienne pojmowanie sprawy powodowałoby pozbawienie zobowiązanego możliwości kwestionowania stanowiska wierzyciela w toku instancji i znacząco uszczupliłoby jego uprawnienia w stosunku do zobowiązanych, których wierzycielami nie są jednocześnie organy egzekucyjne. W tym kontekście należy stwierdzić, że w sytuacji, gdy wierzyciel będący jednocześnie organem egzekucyjnym w sprawie nie wydaje stanowiska z art. 34 § 1 u.p.e.a. a tym samym organ odwoławczy takim stanowiskiem nie jest związany.³⁸³ Wydanie postanowienia zawierającego stanowisko wierzyciela w zakresie zgłoszonych zarzutów, o którym mowa w art. 34 u.p.e.a., w przypadku gdy wierzyciel jest jednocześnie organem egzekucyjnym, jest bezprzedmiotowe.³⁸⁴

Natomiast stanowisko wierzyciela wydawane na podstawie zarzutu prowadzenia egzekucji przez niewłaściwy organ egzekucyjny oraz niespełnienie w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27 u.p.e.a., nie jest dla organu egzekucyjnego wiążące.

Jeżeli zarzut zobowiązanego jest lub był przedmiotem rozpatrzenia w odrębnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym lub sądowym albo zobowiązany kwestionuje w całości lub w części wymagalność należności pieniężnej z uwagi na jej wysokość ustaloną lub określoną w orzeczeniu, od którego przysługują środki zaskarżenia, wierzyciel wydaje postanowienie o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu. Regulacja art. 34 § 1a u.p.e.a. ma na celu wyeliminowanie mnożenia ilości postępowań w odniesieniu do tego samego zagadnienia, czy problemu, w ramach różnych postępowań. Rozstrzygnięcie danej kwestii w ramach jednego postępowania tj. głównego, stanowiącego podstawę wystawienia tytułu wykonawczego, pozbawia zobowiązanego możliwości ponownego jego zgłoszenia w ramach postępowania wykonawczego, egzekucyjnego. Norma ta ma także na celu wykluczenie sytuacji, w której kwestia mogąca być podstawą do sformułowania zarzutu w postępowaniu egzekucyjnym, byłaby rozstrzygana w tym postępowaniu, pomimo, że została już lub zostanie rozstrzygnięta w ramach innego, wskazanego w powyższym przepisie postępowania.³⁸⁵ Charakter prawny postanowienia o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu z art. 34 § 1a u.p.e.a pozbawia organ egzekucyjny możliwości merytorycznego badania zarzutu wniesionego w postępowaniu

³⁸³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 09.05.2018 r., sygn. akt I SA/GI 1239/17, LEX nr 2499603;

³⁸⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14.02.2018 r., sygn. akt I SA/OI 49/18, LEX nr 2451071;

³⁸⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 05.04.2018 r., sygn. akt I SA/Bd 89/18, LEX nr 2494924;

egzekucyjnym, jeśli kwestia ta była/jest/będzie przedmiotem rozpoznania w innym postępowaniu dotyczącym tego samego obowiązku. Co istotne, stwierdzenie, że taka okoliczność miała miejsce, obliguje organ do wydania postanowienia nie o nieuwzględnieniu zarzutu, lecz o stwierdzeniu jego niedopuszczalności.³⁸⁶ Charakter prawny postanowienia o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu z art. 34 § 1a u.p.e.a pozbawia organ egzekucyjny możliwości merytorycznego badania zarzutu wniesionego w postępowaniu egzekucyjnym, jeśli kwestia ta była/jest/będzie przedmiotem rozpoznania w innym postępowaniu dotyczącym tego samego obowiązku.³⁸⁷

Organ egzekucyjny, po otrzymaniu ostatecznego postanowienia w sprawie stanowiska wierzyciela lub postanowienia o niedopuszczalności zgłoszonego zarzutu, wydaje postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów, a jeżeli zarzuty są uzasadnione - o umorzeniu postępowania egzekucyjnego albo o zastosowaniu mniej uciążliwego środka egzekucyjnego. Przepisy art. 33 i art. 34 u.p.e.a. mają na celu ochronę interesów zobowiązanego w sytuacjach, gdy postępowanie egzekucyjne narusza istotne zasady tego postępowania lub egzekucja jest niedopuszczalna. W przypadku zgłoszenia zarzutu z art. 33 u.p.e.a., na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. organ egzekucyjny wydaje postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów, a jeżeli zarzuty są uzasadnione - o umorzeniu postępowania egzekucyjnego albo o zastosowaniu mniej uciążliwego środka egzekucyjnego. Stosownie do art. 34 § 5 u.p.e.a. na postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów służy zobowiązanemu zażalenie, a w konsekwencji także skarga do sądu administracyjnego.³⁸⁸ Przepis art. 34 § 4 u.p.e.a., jednoznacznie wskazuje na wymóg ostateczności, nie zaś prawomocności postanowienia w sprawie stanowiska wierzyciela. Przymiot ostateczności, w myśl art. 16 k.p.a., mają te rozstrzygnięcia, od których nie służy odwołanie (zażalenie) w administracyjnym toku instancji. Skarga do właściwego sądu administracyjnego nie jest środkiem zaskarżenia w administracyjnym toku instancji, ale środkiem zaskarżenia w postępowaniu sądowym.³⁸⁹ Częściowe nieistnienie obowiązku stanowi podstawę częściowego umorzenia postępowania egzekucyjnego, zgodnie z przepisami art. 34 § 4 w zw. z art. 59 § 1 pkt 1 i 2 u.p.e.a.³⁹⁰ Odmowa uwzględnienia zarzutów jest równoznaczna z odmową umorzenia postępowania egzekucyjnego i w tym przypadku organ nie wydaje odrębnego postanowienia.³⁹¹

³⁸⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25.04.2018 r., sygn. akt II FSK 1466/16, LEX nr 2501103;

³⁸⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25.04.2018 r., sygn. akt II FSK 1467/16, LEX nr 2500656;

³⁸⁸ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20.03.2018 r., sygn. akt I SA/Ol 143/18, LEX nr 2467220;

³⁸⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16.02.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 367/16, LEX nr 2396070; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10.02.2017 r., sygn. akt III SA/Wa 369/16, LEX nr 2398269;

³⁹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15.08.2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 98/18, LEX nr 2454476;

³⁹¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10.08.2017 r., sygn. akt III SA/Po 151/17, LEX nr 2364605;

Na postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów służy zobowiązanemu oraz wierzycielowi niebędącemu jednocześnie organem egzekucyjnym zażalenie. Przepisy art. 33 i art. 34 u.p.e.a. mają na celu ochronę interesów zobowiązanego w sytuacjach, gdy postępowanie egzekucyjne narusza istotne zasady tego postępowania lub egzekucja jest niedopuszczalna. W przypadku zgłoszenia zarzutu z art. 33 u.p.e.a., na podstawie art. 34 § 4 u.p.e.a. organ egzekucyjny wydaje postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów, a jeżeli zarzuty są uzasadnione - o umorzeniu postępowania egzekucyjnego albo o zastosowaniu mniej uciążliwego środka egzekucyjnego. Stosownie do art. 34 § 5 u.p.e.a. na postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów służy zobowiązanemu zażalenie, a w konsekwencji także skarga do sądu administracyjnego.³⁹² Zgodnie z art. 34 § 5 u.p.e.a. na postanowienie w sprawie zgłoszonych zarzutów służy zobowiązanemu oraz wierzycielowi niebędącemu jednocześnie organem egzekucyjnym zażalenie. Z treści powyższego przepisu wynika a contrario, że organowi egzekucyjnemu, który jest jednocześnie wierzycielem w sprawie, zażalenie do organu odwoławczego nie przysługuje. Gmina, której organ wydał decyzję w pierwszej instancji, nie ma legitymacji skargowej do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu odwoławczego wydaną w tej sprawie.³⁹³

Zgłoszenie przez zobowiązanego zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej na podstawie zarzutów omówionych wyżej zawiesza postępowanie egzekucyjne do czasu wydania ostatecznego postanowienia w przedmiocie zgłoszonego zarzutu, o ile wierzyciel po otrzymaniu zarzutu nie wystąpi z uzasadnionym wnioskiem o podjęcie zawieszono postępowania egzekucyjnego. Z punktu widzenia dłużnika wystarczy, że wniesie on zarzut: wykonania lub umorzenia w całości albo w części obowiązku, zarzut przedawnienia, wygaśnięcia albo nieistnienia obowiązku i tym samym doprowadzi do zawieszenia postępowania egzekucyjnego w administracji. Taka sama sytuacja nastąpi w przypadku wniesienia zarzutu odroczenia terminu wykonania obowiązku albo braku wymagalności obowiązku z innego powodu, rozłożenia na raty spłaty należności pieniężnej; określenia egzekwowanego obowiązku niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z orzeczenia. Również zarzut błędu co do osoby zobowiązanego; niedopuszczalność egzekucji administracyjnej lub zastosowanego środka egzekucyjnego, tak samo jak zarzut braku uprzedniego doręczenia zobowiązanemu upomnienia skutkują zawieszeniem postępowania egzekucyjnego. Ostatnimi powodami do zawieszenia postępowania egzekucyjnego w administracji w skutek wniesionych zarzutów są: prowadzenie egzekucji przez niewłaściwy

³⁹² Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20.03.2018 r., sygn. akt II SA/OI 143/18, LEX nr 2468220;

³⁹³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23.05.2014 r., sygn. akt II OSK 2653/12, LEX nr 1798573;

organ egzekucyjny lub niespełnienie w tytule wykonawczym wymogów określonych w art. 27 u.p.e.a. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego w trybie art. 35 § 1 u.p.e.a., na skutek wniesienia zarzutu ex lege zawiesza postępowanie egzekucyjne. Ten sposób regulacji wskazuje na brak podstaw normatywnych do wydania postanowienia w tym przedmiocie.³⁹⁴ Jeżeli ani k.p.a., ani u.p.e.a. nie przewidują orzekania o zawieszeniu postępowania egzekucyjnego na skutek wniesienia zarzutów przez zobowiązanego, bowiem z mocy art. 35 § 1 u.p.e.a. następuje ono z mocy prawa, to także nie można przyznać zobowiązanemu prawa do złożenia zażalenia na postanowienie, które jest wyłącznie powieleniem zaistniałego z mocy prawa stanu prawnego, i do którego wydania nie ma podstaw. Dlatego też błędne pouczenie przez organ egzekucyjny o przysługującym środku zaskarżenia (zażaleniu) nie może tworzyć takiego uprawnienia dla zobowiązanego.³⁹⁵ Zawieszenie postępowania egzekucyjnego w administracji z mocy prawa wywołane wniesieniem przez zobowiązanego zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej wywołuje skutek prawny polegający na tym, że do czasu wydania ostatecznego postanowienia w przedmiocie zgłoszonego zarzutu organ egzekucyjny nie może podejmować nowych czynności egzekucyjnych. Wniosek ten znajduje potwierdzenie na gruncie wykładni systemowej art. 35 § 1 u.p.e.a., z jedynym zastrzeżeniem, że o ile wierzyciel po otrzymaniu zarzutu nie wystąpi z uzasadnionym wnioskiem o podjęcie zawieszono postępowania egzekucyjnego. Zawieszenie postępowania egzekucyjnego na tej podstawie następuje zatem ex lege (z mocy prawa), z chwilą wniesienia przez zobowiązanego zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej. Organ zatem nie ma obowiązku wydać postanowienia o zawieszeniu postępowania. Skoro przyczyna zawieszenia ustępuje z mocy prawa (art. 35 § 1 u.p.e.a.) na skutek ostatecznego rozpatrzenia zarzutów, to zbędne jest zawiadamianie zobowiązanego o podejmowaniu zawieszono postępowania na podstawie art. 57 § 1 u.p.e.a., skoro nie było to zawieszenie wykreowane na podstawie art. 56 u.p.e.a., lecz art. 35 u.p.e.a., stanowiącego samoistną podstawę zawieszenia.³⁹⁶

W okresie zawieszenia postępowania egzekucyjnego organ egzekucyjny może dokonać na podstawie tytułu wykonawczego zabezpieczenia na wniosek wierzyciela lub z urzędu.

Przesłanką do wniesienia zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej, nie omówioną wyżej jest zastosowanie zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego. To organ winien dokonać wyboru środka zabezpieczającego, który w danych okolicznościach faktycznych realizować będzie zarówno zasadę skuteczność zabezpieczenia jak i zasadę

³⁹⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23.11.2017 r., sygn. akt GSK 2116/17, LEX nr 2434939;

³⁹⁵ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 31.01.2018 r., sygn. akt I SA/Lu 762/17, LEX nr 2439351;

³⁹⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 06.04.2017 r., sygn. akt II GSK 5131/16, LEX nr 2433016;

stosowania najmniej uciążliwego środka. Przepisy u.p.e.a. nie określają jednoznacznie hierarchii środków zabezpieczających według ich uciążliwości. Pewną wskazówkę może natomiast stanowić kolejność, w jakiej ustawa wylicza środki zabezpieczenia należności pieniężnych.³⁹⁷ Uciążliwość w świetle art. 33 § 1 pkt 8 u.p.e.a. to dokuczliwość zastosowania środka egzekucyjnego dla codziennego życia czy prowadzonej działalności, powodująca niemożność, czy istotne utrudnianie w codziennym funkcjonowaniu dłużnika. Egzekucja z wynagrodzenia za pracę nie stanowi zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego, w sytuacji, gdy nie wskazano innego źródła majątku, z którego zaległość mogłaby zostać zaspokojona.³⁹⁸ Również zajęcie wierzytelności z rachunków bankowych zobowiązanego jest jednym z mniej uciążliwych środków egzekucyjnych.³⁹⁹ W razie możliwości zastosowania kilku środków egzekucyjnych, spośród których jedynie jeden prowadzi bezpośrednio do wykonania obowiązku, bezwzględnym obowiązkiem organu egzekucyjnego jest zastosowanie tego właśnie środka. W takiej sytuacji organ egzekucyjny nie dysponuje żadnym wyborem spośród możliwych do zastosowania środków, więc zasada stosowania najłagodniejszego środka egzekucyjnego nie znajduje zastosowania.⁴⁰⁰ Organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków - środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Specyfika postępowania egzekucyjnego, czy zabezpieczającego, sprawia, że zastosowanie jakiegokolwiek środka egzekucyjnego jawić się będzie dla zobowiązanego jako dokuczliwe. Przepisy nie określają, które ze środków są mniej lub bardziej uciążliwe.⁴⁰¹ Zarzut zastosowania zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego nie może prowadzić do wstrzymania egzekucji w ogóle, ale skierować ją do innych składników majątkowych zobowiązanego.⁴⁰²

Zarzut zastosowania zbyt uciążliwego środka egzekucyjnego został przeze mnie potraktowany odrębnie, bowiem rozpatrzenie tego zarzutu nie wymaga uzyskania stanowiska wierzyciela. Co ważne, nie skutkuje również zawieszeniem postępowania egzekucyjnego w administracji.

³⁹⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 08.03.2018 r., sygn. akt I SA/Po 1217/17, LEX nr 2473488;

³⁹⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23.02.2018 r., sygn. akt II FSK 290/16, LEX nr 2467338; por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2018 r., sygn. akt III SA/Wr 52/18, LEX nr 2495335;

³⁹⁹ Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 17.01.2018 r., sygn. akt II FSK 3577/15, LEX nr 2445160;

⁴⁰⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13.12.2017 r., sygn. akt I SA/Po 766/17, LEX nr 2430435; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 16.02.2016 r., sygn. akt II FSK 3862/13, LEX nr 2036687;

⁴⁰¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 05.10.2017 r., sygn. akt VIII SA/Wa 508/17, LEX nr 2382915;

⁴⁰² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16.01.2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1530/17, LEX nr 2447111;

6. Środki egzekucyjne

Definicję legalną środka egzekucyjnego zawiera art. 1a pkt 12 u.p.e.a. Skoro zaś niniejsza rozprawa poświęcona jest egzekucji podatków i opłat lokalnych, to na jej potrzeby pojęcie środka egzekucyjnego zawęzić mogę do definicji zawartej w art. 1a pkt 12 lit. a u.p.e.a., to jest pojęcia środka egzekucyjnego w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnych. Przepis ten stanowi, iż pod pojęciem środka egzekucyjnego rozumie się w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnych, egzekucję: z pieniędzy, z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, a także z renty socjalnej, z rachunków bankowych, z innych wierzytelności pieniężnych, z praw z instrumentów finansowych w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi, zapisanych na rachunku papierów wartościowych lub innym rachunku, oraz z wierzytelności z rachunku pieniężnego służącego do obsługi takich rachunków, z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych, z weksła, z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, z pozostałych praw majątkowych, z ruchomości, z nieruchomości.

Zgodnie z zapisami art. 7 § 1 u.p.e.a., organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne przewidziane w ustawie. Postępowanie egzekucyjne służy doprowadzeniu do realizacji przez zobowiązanego jego obowiązku, o czym mowa w art. 1 u.p.e.a. Postępowanie egzekucyjne nie jest tym etapem postępowania, na którym decyduje się o istnieniu obowiązku i jego wymiarze. Te kwestie rozstrzygają się na etapie jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego, zakończonego decyzją ostateczną. Organ egzekucyjny nie jest uprawniony do badania zasadności i wymagalności obowiązku objętego tytułem wykonawczym, jak stanowi o tym art. 29 § 1 u.p.e.a. Zadaniem organu egzekucyjnego jest natomiast stosowanie środków egzekucyjnych przewidzianych w ustawie, przy czym organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków - środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego (art. 7 § 1 i 2 u.p.e.a.).⁴⁰³ Organ egzekucyjny zobowiązany i uprawniony jest do podejmowania wyłącznie takich postanowień i czynności, które zmierzają najprostszą drogą do wykonania przez zobowiązanego spoczywającego na nim obowiązku. Jeżeli dana czynność do takiego celu nie prowadzi, jest niedopuszczalna. Planując podjęcie czynności organ egzekucyjny powinien najpierw przeprowadzić kalkulację, czy dana czynność doprowadzi do wyegzekwowania obowiązku w

⁴⁰³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24.01.2018 r., sygn. akt II SA/Gd 732/17, LEX nr 2443808;

całości lub w części, a także czy koszty egzekucji nie będą wyższe od kwoty możliwej od wyegzekwowania.⁴⁰⁴

Organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków – środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Z treści przepisu art. 7 § 2 u.p.e.a. jednoznacznie wynika konieczność zastosowania takiego środka lub środków egzekucyjnych, które umożliwią pokrycie powstałych zaległości. Natomiast zastosowanie najmniej uciążliwego środka egzekucyjnego może mieć miejsce w przypadku istnienia w tym względzie możliwości wyboru.⁴⁰⁵ To organ winien dokonać wyboru środka zabezpieczającego, który w danych okolicznościach faktycznych realizować będzie zarówno zasadę skuteczności zabezpieczenia jak i zasadę stosowania najmniej uciążliwego środka. Przepisy u.p.e.a. nie określają jednoznacznie hierarchii środków zabezpieczających według ich uciążliwości. Pewną wskazówką może natomiast stanowić kolejność, w jakiej ustawa wylicza środki zabezpieczenia należności pieniężnych.⁴⁰⁶ W razie możliwości zastosowania kilku środków egzekucyjnych, spośród których jedynie jeden prowadzi bezpośrednio do wykonania obowiązku, bezwzględnym obowiązkiem organu egzekucyjnego jest zastosowanie tego właśnie środka. W takiej sytuacji organ egzekucyjny nie dysponuje żadnym wyborem spośród możliwych do zastosowania środków, więc zasada stosowania najłagodniejszego środka egzekucyjnego nie znajduje zastosowania.⁴⁰⁷ W toku danego postępowania egzekucyjnego, organ prowadzący postępowanie winien w konkretnym przypadku ocenić, który z przewidzianych w ustawie środków egzekucyjnych zapewni skuteczne wykonanie ciążącego na zobowiązanym obowiązku, jednocześnie będąc środkiem dla zobowiązanego najmniej dolegliwym. Naruszenie zasady wyboru środka najmniej uciążliwego może mieć miejsce jedynie wówczas, gdy organ egzekucyjny dysponuje kilkoma środkami egzekucyjnymi, z których każdy może doprowadzić do realizacji celu egzekucji, którym jest wyegzekwowanie należności.⁴⁰⁸

Stosowanie środka egzekucyjnego jest niedopuszczalne, gdy egzekwowany obowiązek o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym został wykonany albo stał się bezprzedmiotowy.

Pomimo licznych środków egzekucyjnych przewidzianych w u.p.e.a., przepis ten enumeratywnie wymienia wyłączenia przedmiotowe z egzekucji. Na mocy art. 8 u.p.e.a., nie podlegają egzekucji administracyjnej: przedmioty urządzenia domowego, pościel, bielizna i

⁴⁰⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25.02.2014 r., sygn. akt II FSK 687/12, LEX nr 1494996;

⁴⁰⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21.03.2018 r., sygn. akt III SA/Wr 838/17, LEX nr 2497769;

⁴⁰⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 08.03.2018 r., sygn. akt I SA/Po 1217/17, LEX nr 2473488;

⁴⁰⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13.12.2017 r., sygn. akt I SA/Po 766/17, LEX nr 2430435;

⁴⁰⁸ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 07.11.2017 r., sygn. akt I SA/Ol 539/17, LEX nr 2407153;

ubranie niezbędne dla zobowiązanego i będących na jego utrzymaniu członków rodziny, a także ubranie niezbędne do pełnienia służby lub wykonywania zawodu (przy czym za przedmioty niezbędne zobowiązanemu i członkom jego rodziny, nie uważa się w szczególności: mebli stylowych i stylizowanych; telewizorów do odbioru programu w kolorze, chyba że zobowiązany wykaże, że od roku produkcji telewizora upłynęło więcej niż 5 lat; stereofonicznych radioodbiorników; urządzeń służących do nagrywania lub odtwarzania obrazu lub dźwięku; komputerów i urządzeń peryferyjnych, chyba że są one niezbędne zobowiązanemu do pracy zarobkowej wykonywanej przez niego osobiście; futer ze skór szlachetnych; dywanów wełnianych i ze skór naturalnych; porcelany, szkła ozdobnego i kryształów; sztucców z metali szlachetnych; dzieł sztuki); zapasy żywności i opału, niezbędne dla zobowiązanego i będących na jego utrzymaniu członków rodziny na okres 30 dni; jedna krowa lub dwie kozy albo trzy owce, potrzebne do wyżywienia zobowiązanego i będących na jego utrzymaniu członków rodziny, wraz z zapasem paszy i ściółki do najbliższych zbiorów; narzędzia i inne przedmioty niezbędne do pracy zarobkowej wykonywanej osobiście przez zobowiązanego, z wyłączeniem środka transportu, oraz surowce niezbędne do tej pracy na okres 7 dni; przedmioty niezbędne do pełnienia służby przez zobowiązanego lub do wykonywania przez niego zawodu; pieniądze w kwocie 760 zł; wkłady oszczędnościowe złożone w bankach na zasadach i w wysokości określonej przepisami ustawy Prawo bankowe; oszczędności członka kasy złożone w kasie w wysokości określonej przepisami ustawy o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych; dokumenty osobiste, po jednej obrączce zobowiązanego i jego współmałżonka, wykonanej z metali szlachetnych, ordery i odznaczenia oraz przedmioty niezbędne zobowiązanemu i członkom jego rodziny do nauki lub wykonywania praktyk religijnych, a także przedmioty codziennego użytku, które mogą być sprzedane znacznie poniżej ich wartości, a które dla zobowiązanego mają znaczną wartość użytkową; kwoty otrzymane na pokrycie wydatków służbowych, w tym kosztów podróży i wyjazdów; kwoty otrzymane jako stypendia; rzeczy niezbędne ze względu na ułomność fizyczną zobowiązanego lub członków jego rodziny; kwoty otrzymane z tytułu obowiązkowych ubezpieczeń majątkowych; środki pochodzące z dotacji przyznanej z budżetu państwa na określone cele i znajdujące się na wyodrębnionym rachunku bankowym prowadzonym dla obsługi bankowej dotacji oraz środki pochodzące z programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p., wypłacone w formie zaliczki, chyba że wiarygodność egzekwowana powstała w związku z realizacją projektu, na który środki te były przeznaczone; Egzekucji nie podlegają również sumy już wypłacone oraz środki trwałe, wartości niematerialne i prawne powstałe w ramach realizacji projektu, na które były

przeznaczone środki pochodzące z programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 u.f.p., przez okres jego realizacji wskazany w umowie o dofinansowanie projektu; rzeczy służące w kościołach i innych domach modlitwy do odprawiania nabożeństwa lub do wykonywania innych praktyk religijnych albo będące obiektami kultu religijnego, choćby były kosztownościami lub dziełami sztuki; sumy przyznane orzeczeniem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, jeżeli egzekwowana wierzytelność przysługuje Skarbowi Państwa. Jeżeli zobowiązanym jest rolnik prowadzący gospodarstwo rolne, egzekucji nie podlegają również: jeden koń wraz z uprzężą, jedna krowa, dwie kozy, jeden tryk i dwie owce, jedna maciora oraz dziesięć sztuk drobiu; jedna jałówka lub cieliczka w przypadku braku krowy; zapasy paszy i ściółki dla tego inwentarza, aż do najbliższych zbiorów; jeden pług, jeden zespół bron, jeden kultywator, jeden kierat, jedna sieczkarnia, jeden wóz, jedno sanie robocze; zboże lub inne ziemiopłody, niezbędne do najbliższych siewów lub najbliższego sadzenia w gospodarstwie rolnym zobowiązanego; zwierzęta gospodarskie w drugiej połowie okresu ciąży i w okresie odchowu potomstwa oraz to potomstwo w okresie: źrebaki do 5 miesięcy, cielęta do 4 miesięcy, jagnięta do 3 miesięcy, prosięta do 2 miesięcy i kozłeta do 5 miesięcy; zakontraktowane zwierzęta rzeźne, jeżeli ich waga nie odpowiada warunkom handlowym albo termin dostawy nie upłynął lub nie upływa w miesiącu przeprowadzenia egzekucji; jeden ciągnik na 25 ha powierzchni gruntów, nie mniej jednak niż jeden ciągnik na gospodarstwo rolne, wraz z urządzeniami towarzyszącymi niezbędnymi do uprawy, pielęgnacji, zbioru i transportu ziemiopłodów; jeden silnik elektryczny; podstawowe maszyny i narzędzia rolnicze w ilości niezbędnej do pracy w gospodarstwie rolnym zobowiązanego; podstawowy sprzęt techniczny niezbędny do zakończenia cyklu danej technologii produkcji w gospodarstwie specjalistycznym zobowiązanego; zapasy paliwa i części zamienne niezbędne do normalnej pracy ciągnika i maszyn rolniczych na okres do zakończenia cyklu produkcyjnego; nawozy oraz środki ochrony roślin w ilości niezbędnej na dany rok gospodarczy dla gospodarstwa rolnego zobowiązanego; stado użytkowe kur niosek w okresie pierwszych 6 miesięcy nośności; stado podstawowe zwierząt futerkowych oraz zwierzęta futerkowe, co do których hodowca zawarł umowę kontraktacyjną na dostawę skór z tych zwierząt; zapasy paszy i ściółki dla tego inwentarza, aż do najbliższych zbiorów; zapasy opału na okres 6 miesięcy; zaliczki kontraktacyjne. Egzekucji nie podlega ponadto nadwyżka inwentarza żywego ponad ilości określone wyżej, jeżeli naczelnik urzędu skarbowego, po uzgodnieniu z wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta), uzna ją za niezbędną do prowadzenia tego gospodarstwa rolnego, a dłużnik zobowiąże się do spłacenia egzekwowanej należności w terminie lub w ratach określonych przez wierzyciela. W przypadku

niedotrzymania przez zobowiązanego warunków spłaty należności podjęte zostaną dalsze czynności egzekucyjne. Egzekucji nie podlega także taka ilość paszy, jaka jest niezbędna do utrzymania inwentarza żywego objętego wyłączeniem. Wyłącza się spod egzekucji zajęte zwierzęta gospodarskie, wpisane do ksiąg zwierząt zarodowych albo uznane za rozplodniki odpowiednie do dalszej hodowli, jeżeli nie mogą być sprzedane osobie, która wykaże, że posiada gospodarstwo rolne, w którym istnieją warunki do dalszej hodowli. Wierzytelność pieniężna, przypadająca rolnikowi z tytułu umowy kontraktacji, może być zajęta egzekucyjnie do wysokości 25% należności za dostarczony towar bez uwzględnienia ewentualnych potrąconych pożyczek i zaliczek kontraktacyjnych.

Podstawę zastosowania środków egzekucyjnych w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnych, stanowi zawiadomienie o zajęciu prawa majątkowego zobowiązanego u dłużnika zajętej wierzytelności albo protokół zajęcia prawa majątkowego, albo protokół zajęcia i odbioru ruchomości, albo protokół odbioru dokumentu, sporządzone według wzoru określonego w rozporządzeniu w sprawie wzorów dokumentów stosowanych w egzekucji należności pieniężnych⁴⁰⁹. Organ egzekucyjny może z mocy samego zajęcia wierzytelności lub innego prawa majątkowego albo ruchomości wykonywać wszelkie prawa zobowiązanego w zakresie niezbędnym do prowadzenia egzekucji. Zobowiązany udziela organowi egzekucyjnemu wszelkich wyjaśnień, potrzebnych do dochodzenia należności pieniężnej. Jeżeli zobowiązany na wezwanie poborcy skarbowego płaci dochodzoną należność pieniężną, poborca wystawia pokwitowanie odbioru pieniędzy. Pokwitowanie to wywiera ten sam skutek prawny, co pokwitowanie wierzyciela. Za pokwitowaną należność pieniężną organ egzekucyjny ponosi odpowiedzialność wobec wierzyciela. Wpłata dokonana przez dłużnika zajętej wierzytelności do organu egzekucyjnego wywiera ten sam skutek, co wpłata dokonana przez zobowiązanego do rąk wierzyciela. Prawa majątkowe i ruchomości nabyte w postępowaniu egzekucyjnym są wolne od obciążeń.

6.1. Egzekucja z wynagrodzenia za pracę

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia wynagrodzenia za pracę przez przesłanie do pracodawcy zobowiązanego zawiadomienia o zajęciu tej części jego wynagrodzenia, która nie jest zwolniona spod egzekucji, na pokrycie egzekwowanych należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi. Organ

⁴⁰⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 września 2018 r. w sprawie wzorów dokumentów stosowanych w egzekucji należności pieniężnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1804 ze zmianami);

egzekucyjny jednocześnie wzywa pracodawcę, aby nie wypłacał zajętej części wynagrodzenia zobowiązanemu, lecz przekazał ją organowi egzekucyjnemu aż do pełnego pokrycia egzekwowanych należności pieniężnych. Obowiązkiem, który musi być spełniony przez organ egzekucyjny przy wszczęciu egzekucji, jest wymóg doręczenia zobowiązanemu postanowienia o zastosowaniu środka egzekucyjnego. Jednakże takiego obowiązku nie ma - wystarczy "wskazanie", jaki środek został zastosowany - gdy prowadzi się egzekucję z wynagrodzenia za pracę, rachunków bankowych lub wkładów oszczędnościowych albo innych wierzytelności pieniężnych i praw majątkowych. Wówczas bowiem wysyła w pierwszej kolejności zawiadomienie o zajęciu wynagrodzenia do zakładu pracy (art. 72 § 1), do banku o zajęciu wierzytelności (art. 80 § 1), wezwanie do dłużnika zajętej wierzytelności lub prawa majątkowego, aby bez zgody organu egzekucyjnego nie uiszczał określonych kwot zobowiązanemu (art. 89 § 2). W tych sytuacjach wystarczy zatem zawiadomienie zobowiązanego o zastosowanym środku egzekucyjnym.⁴¹⁰ Zajęcie wynagrodzenia za pracę jest dokonane z chwilą doręczenia pracodawcy zawiadomienia o zajęciu. Zajęcie to zachowuje moc również w przypadku zmiany stosunku pracy lub zlecenia, nawiązania nowego stosunku pracy lub zlecenia z tym samym pracodawcą, a także w przypadku przejęcia pracodawcy przez innego pracodawcę. Z przepisu art. 72 § 2 u.p.e.a. wynika zasada ciągłości zajęcia wynagrodzenia za pracę, wedle której zajęcie wynagrodzenia za pracę trwa aż do momentu zaspokojenia egzekwowanej należności pieniężnej wraz z odsetkami oraz kosztami egzekucyjnymi, niezależnie od zmian wprowadzonych do dotychczasowych stosunków prawnych wiążących zobowiązanego z pracodawcą. Powyższy przepis zapewnia ciągłość zajęcia, także w sytuacji, gdy doszło między stronami umowy o pracę do rozwiązania trwających do tej pory stosunków i nawiązania zupełnie nowych, jak również w przypadku przejęcia dotychczasowego pracodawcy zobowiązanego przez innego pracodawcę. Modyfikacje treści stosunków prawnych łączących zobowiązanego z pracodawcą nie uchylają skutków zajęcia i nie powoduje konieczności dokonywania nowego zajęcia przez organ egzekucyjny.⁴¹¹ W stosunku do egzekwowanej należności pieniężnej nieważne są rozporządzenia wynagrodzeniem przekraczające część wolną od zajęcia, dokonane po jego zajęciu, a także przed tym zajęciem, jeżeli są wymagalne po zajęciu. Środek egzekucyjny w postaci egzekucji z wynagrodzenia za pracę (por.: art. 1a pkt 12 lit. a) u.p.e.a.), został zastosowany skutecznie skoro pracodawcy doręczone zostało zawiadomienie o zajęciu (por.: art. 72 § 1 i 2 powołanej ustawy), a zajęta wierzytelność (z tytułu wynagrodzenia za pracę) w rzeczywistości istniała. Okoliczność, iż z

⁴¹⁰ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 11.12.2003 r., sygn. akt I SA/Wr 2800/01, LEX nr 110369;

⁴¹¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19.12.2014 r., sygn. akt II FSK 2736/12, LEX nr 1650597;

tytułu tego zajęcia organ egzekucyjny uzyskiwał jedynie niewielkie kwoty, nie ma tu znaczenia.⁴¹² Jednocześnie z przesłaniem zawiadomienia, organ egzekucyjny: zawiadamia zobowiązanego o zajęciu jego wynagrodzenia za pracę, doręczając mu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, i odpis wezwania przesłanego do pracodawcy, pouczając ponadto zobowiązanego, że nie może odbierać wynagrodzenia poza częścią wolną od zajęcia ani rozporządzać nim w żaden inny sposób; wzywa pracodawcę, aby: w terminie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia złożył za okres 3 miesięcy poprzedzających zajęcie, za każdy miesiąc oddzielnie, zestawienie otrzymanego w tym czasie wynagrodzenia zobowiązanego z wyszczególnieniem wszystkich jego składników, składał, w przypadku zaistnienia przeszkód do wypłacenia wynagrodzenia za pracę, oświadczenie o rodzaju tych przeszkód, a w szczególności podał, czy inne osoby roszczą sobie prawa do zajętego wynagrodzenia, czy i w jakim sądzie toczy się sprawa o to wynagrodzenie oraz czy i o jakie roszczenia została skierowana do tego wynagrodzenia egzekucja przez innych wierzycieli; poucza pracodawcę o skutkach niestosowania się do tych wezwań.

Jeżeli w czasie prowadzenia egzekucji z wynagrodzenia za pracę zobowiązany przestał pracować u pracodawcy, u którego dokonano zajęcia wynagrodzenia, pracodawca ten niezwłocznie zawiadamia o tym organ egzekucyjny oraz we wzmiance o zajęciu wynagrodzenia w wydanym zobowiązanemu świadectwie pracy wskazuje organ egzekucyjny, numer sprawy egzekucyjnej i wysokość potrąconych już kwot. Jeżeli nowe miejsce pracy zobowiązanego jest znane dotychczasowemu pracodawcy, pracodawca ten przesyła niezwłocznie dokumenty dotyczące zajęcia wynagrodzenia zobowiązanego nowemu pracodawcy i zawiadamia o tym organ egzekucyjny. Doręczenie tych dokumentów nowemu pracodawcy ma skutki prawne zajęcia wynagrodzenia zobowiązanego u tego pracodawcy. Nowy pracodawca, któremu zobowiązany przedstawił świadectwo pracy ze wzmianką o zajęciu wynagrodzenia, zawiadamia niezwłocznie o zatrudnieniu dawnego pracodawcę oraz organ egzekucyjny.

Wynagrodzenie ze stosunku pracy podlega egzekucji w zakresie określonym w przepisach Kodeksu pracy⁴¹³. Przepisy te stosuje się odpowiednio do zasiłków dla bezrobotnych, dodatków aktywizacyjnych, stypendiów oraz dodatków szkoleniowych, wypłacanych na podstawie przepisów o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy. Egzekucję w zakresie określonym w Kodeksie pracy stosuje się odpowiednio do należności członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych i członków ich rodzin z tytułu pracy w

⁴¹² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 09.04.2008 r., sygn. akt I SA/Lu 8/08, LEX nr 501604;

⁴¹³ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2019 r., poz. 1040 ze zmianami);

spółdzielni oraz wszystkich świadczeń powtarzających się, których celem jest zapewnienie utrzymania. Przepisów tych nie stosuje się do wierzytelności członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych z tytułu udziału w dochodach spółdzielni przypadających im od wniesionych do spółdzielni wkładów. Wynagrodzenia, zasiłki dla bezrobotnych, dodatki aktywizacyjne, stypendia oraz dodatki szkoleniowe oblicza się wraz ze wszystkimi dodatkami i wartością świadczeń w naturze, lecz po potrąceniu podatków należnych od tych dochodów.

6.2. Egzekucja ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego i ubezpieczenia społecznego oraz renty socjalnej

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz z ubezpieczenia społecznego zobowiązanego, a także z renty socjalnej, przez przesłanie do organu rentowego właściwego do spraw wypłaty zobowiązanemu świadczeń zawiadomienia o zajęciu tej części przysługujących zobowiązanemu świadczeń, która nie jest zwolniona spod egzekucji, na pokrycie egzekwowanych należności pieniężnych wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi. Organ egzekucyjny jednocześnie wzywa organ rentowy, aby nie wypłacał zajętej części świadczenia zobowiązanemu, lecz przekazał ją organowi egzekucyjnemu aż do pełnego pokrycia egzekwowanych należności pieniężnych. Zajęcie świadczeń jest dokonane z chwilą doręczenia organowi rentowemu zawiadomienia o zajęciu. Zajęcie to zachowuje moc również w przypadku zmiany organu rentowego właściwego do wypłaty świadczeń. W stosunku do egzekwowanej należności pieniężnej nieważne są rozporządzenia świadczeniami przekraczające część wolną od zajęcia, dokonane po ich zajęciu, a także przed tym zajęciem, jeżeli są wymagalne po zajęciu.

Jednocześnie z przesłaniem zawiadomienia, naczelnik urzędu skarbowego: zawiadamia zobowiązanego o zajęciu przysługujących mu świadczeń, doręczając mu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, i odpis zawiadomienia przesłanego do organu rentowego, pouczając ponadto zobowiązanego, że nie może odbierać świadczeń poza częścią wolną od zajęcia, ani rozporządzać nimi w żaden inny sposób; wzywa organ rentowy, aby: w terminie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia podał wysokość przysługujących zobowiązanemu miesięcznych świadczeń i zawiadamiał o każdej zmianie ich wysokości, składał, w przypadku zaistnienia przeszkód do wypłacenia świadczeń, oświadczenie o rodzaju tych przeszkód, a w szczególności podał, czy inne osoby roszczą sobie prawa do zajętych

świadczeń, czy i w jakim sądzie toczy się sprawa o te świadczenia oraz czy i o jakie roszczenia została skierowana do tych świadczeń egzekucja przez innych wierzycieli; poucza organ rentowy o skutkach niestosowania się do wezwań.

Świadczenia pieniężne przewidziane w przepisach o zaopatrzeniu emerytalnym podlegają egzekucji w zakresie określonym w tych przepisach. Stosuje się je odpowiednio do emerytur i rent otrzymywanych z zagranicy, po przeliczeniu ich przez dłużnika zajętej wierzytelności na złote według kursu banku z dnia wpłacenia do organu egzekucyjnego zajętych kwot. Do egzekucji z rent przysługujących z tytułu wypadku przy pracy lub choroby zawodowej i z rent zasądzonych przez sąd lub ustalonych umową za utratę zdolności do pracy albo za śmierć żywiciela lub wypłacanych z dobrowolnego ubezpieczenia rentowego oraz do egzekucji ze świadczeń pieniężnych, przysługujących z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa, stosuje się przepisy o egzekucji ze świadczeń przewidzianych w przepisach o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Nie podlegają egzekucji świadczenia alimentacyjne, świadczenia pieniężne wypłacane w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów, świadczenia rodzinne, dodatki rodzinne, pielęgnacyjne, porodowe, dla sierot zupełnych, zasiłki dla opiekunów, świadczenia z pomocy społecznej, świadczenie wychowawcze oraz jednorazowe świadczenie, o którym mowa w art. 10 ustawy o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin "Za życiem"⁴¹⁴. Nie podlegają egzekucji świadczenia, dodatki i inne kwoty, o których mowa w art. 31 ust. 1, art. 80 ust. 1 i 1a, art. 81, art. 83 ust. 1 i 4, art. 84 pkt 2 i 3 i art. 140 ust. 1 pkt 1 ustawy o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej⁴¹⁵, oraz środki finansowe na utrzymanie lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym lub domu jednorodzinnego, o których mowa w art. 83 ust. 2 i art. 84 pkt 1 ustawy o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, w części przysługującej na umieszczone w rodzinie zastępczej lub rodzinnym domu dziecka dzieci i osoby, które osiągnęły pełnoletność przebywając w pieczy zastępczej.

6.3. Egzekucja z rachunków bankowych i wkładów oszczędnościowych

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego przez przesłanie do banku zawiadomienia o zajęciu wierzytelności pieniężnej zobowiązanego z rachunku bankowego do wysokości egzekwowanej należności pieniężnej wraz z odsetkami z

⁴¹⁴ Ustawa z dnia 4 listopada 2016 r. o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem” (Dz. U. z 2019 r., poz. 473 ze zmianami);

⁴¹⁵ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz. U. z 2020 r., poz. 821);

tytułu niezapłacenia w terminie dochodzonej wierzytelności oraz kosztami egzekucyjnymi. Organ egzekucyjny jednocześnie wzywa bank, aby bez zgody organu egzekucyjnego nie dokonywał wypłat z rachunku bankowego do wysokości zajętej wierzytelności, lecz niezwłocznie po upływie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia przekazał zajętą kwotę organowi egzekucyjnemu na pokrycie egzekwowanej należności albo zawiadomił organ egzekucyjny o przeszkodzie w dokonaniu wpłaty, w tym również o nieprowadzeniu rachunku bankowego zobowiązanego. Do zastosowania środka egzekucyjnego, takiego jak zajęcie wierzytelności na rachunku bankowym, dochodzi z chwilą doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności, a więc bankowi zawiadomienia o zajęciu wierzytelności, o czym stanowią przepisy art. 80 § 1 i § 2 u.p.e.a.⁴¹⁶ Bez znaczenia pozostaje data wysłania bankowi (dłużnikowi zajętej wierzytelności) przez organ egzekucyjny zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązanego.⁴¹⁷ Skoro bank posiada oddziały i rachunek bankowy zobowiązanego prowadzi jeden z oddziałów tego banku, za datę doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu należy przyjąć datę doręczenia tego zawiadomienia do oddziału, który ten rachunek prowadzi.⁴¹⁸ Organ egzekucyjny może wystosować zawiadomienie o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego do wielu banków, nawet jeśli posiada wiedzę, iż zobowiązany posiada rachunek w konkretnym banku. Przede wszystkim wiedza organu, w którym banku zobowiązany posiada rachunek nie jest tożsama z wiedzą o wysokości środków pozostających na tym rachunku. Wystosowanie zawiadomień do kilku banków zwiększa szansę skuteczności egzekucji, a trzeba zaznaczyć, że zajęcie wierzytelności z rachunków bankowych zobowiązanego, w świetle przepisów u.p.e.a., stanowi jeden z mniej uciążliwych środków egzekucyjnych. Nie można zatem czynić organowi egzekucyjnemu zarzutu z tego, że podejmuje czynności zwiększające szansę na skuteczność tego środka egzekucyjnego, gdyż te działania zmniejszają ryzyko zastosowania bardziej uciążliwych dla zobowiązanego środków egzekucyjnych.⁴¹⁹ Dla skutecznego zastosowania środka egzekucyjnego nie jest wymagane rzeczywiste zajęcie - w jego wyniku - środków pieniężnych. Brak środków na rachunku może być co najwyżej traktowany jako "przeszkoda w dokonaniu wpłaty", o której to przeszkodzie bank jest zobowiązany zawiadomić organ egzekucyjny.⁴²⁰ Należy w tym miejscu pamiętać, że zajęcie rachunku bankowego jest zastosowaniem środka egzekucyjnego, który zgodnie z art. 70 § 4 o.p. przerywa bieg terminu przedawnienia. A

⁴¹⁶ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20.10.2015 r., sygn. akt I SA/OI 438/15, LEX nr 1929444;

⁴¹⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 06.04.2017 r., sygn. akt II GSK 2184/15, LEX nr 2306979;

⁴¹⁸ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15.04.2015 r., sygn. akt II FSK 517/13, LEX nr 1774447;

⁴¹⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14.12.2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1236/10, LEX nr 757385;

⁴²⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 07.08.2009 r., sygn. akt III SA/Wa 481/09, LEX nr 553385;

okolicość braku środków pieniężnych na zajętym rachunku bankowym nie ma bowiem żadnego znaczenia dla skuteczności przerwania biegu terminu przedawnienia.⁴²¹ Zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązanego jest dokonane z chwilą doręczenia bankowi zawiadomienia o zajęciu i obejmuje również kwoty, które nie były na rachunku bankowym w chwili zajęcia, a zostały wpłacone na ten rachunek po dokonaniu zajęcia. Jednocześnie z przesłaniem zawiadomienia, organ egzekucyjny zawiadamia zobowiązanego o zajęciu jego wierzytelności z rachunku bankowego, doręczając mu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, i odpis zawiadomienia skierowanego do banku o zakazie wypłaty zajętej kwoty z rachunku bankowego bez zgody organu egzekucyjnego.

Zajęcie wierzytelności jest skuteczne w odniesieniu do rachunków bankowych zobowiązanego prowadzonych przez bank, niezależnie od tego, czy organ egzekucyjny wskazał w zawiadomieniu, numery tych rachunków. Zajęcie wierzytelności jest skuteczne w odniesieniu do rachunku bankowego prowadzonego dla kilku osób fizycznych, którego współposiadaczem jest zobowiązany. Jeżeli zobowiązanym jest jednostka budżetowa, zajęciu podlega wyłącznie rachunek wydatków. Jeżeli wierzytelności z innych rodzajów rachunków bankowych zobowiązanego niż lokata terminowa, nie pokrywają dochodzonej należności, bank realizuje zajęcie wierzytelności z rachunku tej lokaty w ostatniej kolejności. Wynikający z zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego zakaz wypłat z tego rachunku bez zgody organu egzekucyjnego nie dotyczy wypłat na bieżące wynagrodzenia za pracę oraz na zasądzone alimenty i renty o charakterze alimentacyjnym zasądzone tytułem odszkodowania. Wypłata na wynagrodzenia za pracę może nastąpić po złożeniu bankowi odpisu listy płac lub innego wiarygodnego dowodu, a wypłata alimentów lub renty o charakterze alimentacyjnym - tytułu stwierdzającego obowiązek zobowiązanego do płacenia alimentów lub renty. Bank dokonuje wypłat alimentów lub renty do rąk osoby uprawnionej do tych świadczeń. Przepis ten stosuje się również do podatku dochodowego od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne, należnych od dokonywanych wypłat na bieżące wynagrodzenia. Zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego nie podlega realizacji w okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 2 o.p., z wyjątkiem przejętej, w wyniku zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej, egzekucji zasądzonych alimentów, renty o charakterze alimentacyjnym tytułem odszkodowania oraz wynagrodzenia ze stosunku pracy wraz z zaliczką na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składkami na ubezpieczenia

⁴²¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16.11.2011 r., sygn. akt II FSK 962/10, LEX nr 1132032;

społeczne należnymi od dokonywanych wypłat. Bank realizuje to zajęcie do wysokości nieprzekraczającej kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę, o którym mowa w ustawie o minimalnym wynagrodzeniu za pracę⁴²². W tym przypadku, bank informuje organ egzekucyjny o przeszkodzie w realizacji zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego w przypadku blokady rachunku, o której mowa w art. 119zw § 1 o.p.

Jeżeli przed zajęciem wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązanego zostanie ujawniony dokument potwierdzający posiadanie rachunku bankowego, organ egzekucyjny dokonuje zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego związanego z tym dokumentem przez wpisanie jej do protokołu zajęcia. W tym protokole, organ egzekucyjny podaje wysokość egzekwowanej należności pieniężnej wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi. Zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego związanego z dokumentem jest skuteczne wobec zobowiązanego z chwilą podpisania przez poborcę skarbowego protokołu zajęcia. Organ egzekucyjny zawiadamia niezwłocznie zobowiązanego o zajęciu jego wierzytelności w części, w jakiej nie została zwolniona spod egzekucji, doręczając mu odpis tytułu wykonawczego oraz odpis protokołu zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego związanego z dokumentem. Jednocześnie organ egzekucyjny poucza zobowiązanego, że nie może realizować zajętej wierzytelności poza częścią wolną od egzekucji ani rozporządzać nią w żaden inny sposób. Niezależnie od tego zawiadomienia, organ egzekucyjny przesyła do banku zawiadomienie o zajęciu wierzytelności pieniężnej z rachunku bankowego.

Jeżeli dokument jest tego rodzaju, że bez jego okazania zobowiązany nie może realizować wierzytelności z rachunku bankowego, organ egzekucyjny dokonuje zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego związanego z tym dokumentem przez jego odbiór. Organ egzekucyjny potwierdza odbiór dokumentu protokołem odbioru dokumentu. Niezależnie od zajęcia, organ egzekucyjny przesyła do banku zawiadomienie o zajęciu wierzytelności pieniężnej z rachunku bankowego.

Organ egzekucyjny poucza wierzyciela, żeby w terminie 14 dni od dnia zajęcia, wystąpił do sądu o umorzenie dokumentu i zawiadomił o tym właściwy oddział banku przez doręczenie mu w tym samym terminie odpisu złożonego do sądu wniosku w sprawie wszczęcia postępowania o umorzenie dokumentu. W przypadku nieotrzymania zawiadomienia o wszczęciu postępowania o umorzenie dokumentu właściwy oddział banku, po upływie 21 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego, odwołuje

⁴²² Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2018 r., poz. 2177 ze zmianami);

wstrzymanie wypłat z tego rachunku, o czym zawiadamia posiadacza rachunku. Sąd rozpatruje wnioski o umorzenie dokumentu na zasadach i w trybie przewidzianych w przepisach o umarzeniu utraconych dokumentów. W postępowaniu w sprawie umorzenia dokumentu nie mogą być zgłaszane zarzuty dotyczące zasadności roszczenia wierzyciela. Koszty postępowania obciążają właściciela dokumentu. Sąd przesyła właściwemu oddziałowi banku wypis prawomocnego postanowienia w sprawie umorzenia dokumentu. W przypadku umorzenia dokumentu, właściwy oddział banku wystawia w jego miejsce nowy, aktualny dokument, który wydaje właścicielowi. W przypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie dokumentu, właściwy oddział banku niezwłocznie odwołuje wstrzymanie wypłat z rachunku bankowego i zawiadamia o tym właściciela.

Wskutek zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego, bank wstrzymuje wszelkie wypłaty z zajętego rachunku i niezwłocznie zawiadamia o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego inne oddziały banku, inne banki, placówki pocztowe w rozumieniu Prawa pocztowego i inne podmioty uprawnione do dokonywania wypłat zobowiązanemu z zajętego rachunku. Zajęcie nie dotyczy kwot wolnych od egzekucji. Inne banki, placówki pocztowe i inne podmioty uprawnione do dokonywania wypłat, po zawiadomieniu ich o zajęciu, ponoszą względem wierzyciela odpowiedzialność za dokonane wypłaty. Tryb zawiadamiania oddziałów banków, placówek pocztowych i innych podmiotów uprawnionych do dokonywania wypłat z zajętego rachunku w postępowaniu egzekucyjnym w administracji został określony w rozporządzeniu w sprawie trybu zawiadamiania przez bank o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego⁴²³.

Zawiadomienia i wezwania, o których mowa wyżej, przesyła się do banku i organu egzekucyjnego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego obsługującego zajęcie wierzytelności z rachunku bankowego. Jeżeli wykorzystanie tego systemu jest niemożliwe z przyczyn technicznych, w czasie niezbędnym do przywrócenia jego funkcjonowania zawiadomienia i wezwania doręcza się na piśmie.

Przepisy dotyczące egzekucji z rachunków bankowych i wierzytelności z rachunku bankowego związanego z dokumentem stosuje się odpowiednio w egzekucji z rachunków prowadzonych przez spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe.

⁴²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 lipca 2015 r. w sprawie trybu zawiadamiania przez bank o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 1278);

6.4. Egzekucja z innych wierzytelności pieniężnych i innych praw majątkowych

6.4.1. Egzekucja z innych wierzytelności pieniężnych

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia wierzytelności pieniężnej przez przesłanie do dłużnika zobowiązanego zawiadomienia o zajęciu wierzytelności pieniężnej zobowiązanego i jednocześnie wzywa dłużnika zajętej wierzytelności, aby należnej od niego kwoty do wysokości egzekwowanej należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi bez zgody organu egzekucyjnego nie uiszczał zobowiązanemu, lecz należną kwotę przekazał organowi egzekucyjnemu na pokrycie należności. Zajęcie wierzytelności jest dokonane z chwilą doręczenia dłużnikowi zajętej wierzytelności zawiadomienia o zajęciu. Zajęcie wierzytelności z tytułu dostaw, robót i usług dotyczy również wierzytelności, które nie istniały w chwili zajęcia, a powstaną po dokonaniu zajęcia z tytułu tych dostaw, robót i usług. Jednocześnie z przesłaniem zawiadomienia o zajęciu, organ egzekucyjny: wzywa dłużnika zajętej wierzytelności, aby w terminie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia złożył oświadczenie dotyczące tego, czy: uznaje zajętą wierzytelność zobowiązanego, przekaze organowi egzekucyjnemu z zajętej wierzytelności kwoty na pokrycie należności lub z jakiego powodu odmawia tego przekazania, w jakim sądzie lub przed jakim organem toczy się albo toczyła się sprawa o zajętą wierzytelność; zawiadamia zobowiązanego, że nie wolno mu zajętej kwoty odebrać ani też rozporządzać nią lub ustanowionym dla niej zabezpieczeniem; doręcza zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, a także odpis wniosku o wpis o zajęciu wierzytelności do księgi wieczystej.

Zajęcie wierzytelności z tytułu nadpłaty lub zwrotu podatku w rozumieniu Ordynacji podatkowej obejmuje także wierzytelności przyszłe, wynikające z nadpłaty lub zwrotu podatku powstałych w ciągu roku od dnia dokonania zajęcia. W tym miejscu warto zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 76 § 2a o.p. pierwszeństwo przed realizacją zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty lub zwrotu podatku ma zaliczenie tej nadpłaty na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a o.p. oraz bieżących zobowiązań podatkowych. Dłużnik zajętej wierzytelności składa oświadczenie, jednocześnie z przekazaniem organowi egzekucyjnemu kwoty na pokrycie dochodzonych należności albo informuje o braku swojej właściwości, jeżeli nie jest dłużnikiem

wierzytelności. Zawiadomienie o zajęciu i inne pisma w ramach egzekucji z nadpłaty lub zwrotu podatku sporządza się i doręcza z użyciem środków komunikacji elektronicznej. W odniesieniu do należności z tytułu podatków lokalnych, bardzo często dochodzi do zajęcia wierzytelności zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego, którego beneficjentami są podatnicy podatku rolnego, nierzadko będący jednocześnie dłużnikami wójta. Organ podatkowy nie ma uprawnień do dokonywania potrącenia należności z tego tytułu. Pozostaje mu więc skierować tytuł wykonawczy do postępowania egzekucyjnego w administracji i zawiadomić o fakcie zwrotu podatku akcyzowego naczelnika urzędu skarbowego. W odpowiedzi organ egzekucyjny przyśle do gminy zajęcie wierzytelności.

Jeżeli organowi egzekucyjnemu jest wiadomo, że zajęta wierzytelność jest zabezpieczona przez wpis w księdze wieczystej lub przez złożenie dokumentu do zbioru dokumentów, składa on do sądu właściwego do prowadzenia księgi wieczystej wnioski o wpis o zajęciu wierzytelności lub o złożenie tego wniosku do zbioru dokumentów. Do wniosku organu egzekucyjnego dołącza się odpis tytułu wykonawczego. Jeżeli zajęta wierzytelność należy się zobowiązanemu od organów będących jednocześnie jednostkami budżetowymi lub samorządowymi zakładami budżetowymi albo od funduszy, których są dysponentami, za dłużnika zajętej wierzytelności uważa się organ właściwy do wydania polecenia wypłaty.

W egzekucji z kwot będących przedmiotem krajowych przekazów pocztowych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące egzekucji z innych wierzytelności pieniężnych. Za wierzyciela zajętej wierzytelności uważa się w tym przypadku adresata przekazu, a za dłużnika zajętej wierzytelności - placówkę pocztową w rozumieniu Prawa pocztowego, która obowiązana jest wypłacić kwotę przekazu adresatowi.

6.4.2. Egzekucja z praw instrumentów finansowych zapisanych na rachunkach papierów wartościowych lub innych rachunkach oraz z wierzytelności z rachunków pieniężnych

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia praw z instrumentów finansowych w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi⁴²⁴, zapisanych na rachunku papierów wartościowych lub innym rachunku, oraz wierzytelności z rachunku pieniężnego zobowiązanego przez przesłanie do podmiotu prowadzącego te rachunki zawiadomienia o zajęciu praw z instrumentów finansowych oraz wierzytelności z rachunku pieniężnego zobowiązanego do wysokości dochodzonych należności. Organ egzekucyjny wzywa

⁴²⁴ Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 2286 ze zmianami);

prowadzącego rachunki, aby przekazał organowi egzekucyjnemu z rachunku pieniężnego zobowiązanego środki do wysokości egzekwowanej należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi, a jeżeli środki na rachunku pieniężnym nie są wystarczające do pokrycia egzekwowanych kwot, aby dokonał na żądanie organu egzekucyjnego sprzedaży zajętych instrumentów finansowych i uzyskaną ze sprzedaży kwotę wpłacił organowi egzekucyjnemu albo zawiadomił ten organ w terminie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o przeszkodzie w dokonaniu realizacji zajęcia, w tym również o nieprowadzeniu rachunku pieniężnego, rachunku papierów wartościowych lub innego rachunku zobowiązanego. Zajęcie praw z instrumentów finansowych oraz wierzytelności z rachunku pieniężnego jest dokonane z chwilą doręczenia prowadzącemu rachunki zawiadomienia o zajęciu tych praw i obejmuje również prawa i wierzytelności, które nie zostały zapisane lub nie znajdowały się na rachunkach zobowiązanego w chwili zajęcia. Zajęcie praw z instrumentów finansowych oraz wierzytelności z rachunku pieniężnego jest skuteczne także wtedy, gdy zawiadomienie zawiera tylko imię i nazwisko lub firmę oraz adres zobowiązanego. Jednocześnie z przesłaniem zawiadomienia o zajęciu, organ egzekucyjny: zawiadamia zobowiązanego o zajęciu jego praw z instrumentów finansowych i wierzytelności z rachunku pieniężnego, doręczając mu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, i odpis zawiadomienia skierowanego do prowadzącego rachunki o zajęciu praw z instrumentów finansowych i wierzytelności z rachunku pieniężnego, jak również zawiadamia zobowiązanego, że nie wolno mu zajętymi prawami rozporządzać; wzywa zobowiązanego, aby w terminie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, poinformował organ egzekucyjny, w jakiej kolejności i po jakiej cenie instrumenty finansowe mają być zbywane. W tym przypadku organ egzekucyjny, stosownie do dyspozycji zobowiązanego, wystawia zlecenie sprzedaży instrumentów finansowych będących przedmiotem obrotu zorganizowanego w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi. Jeżeli zobowiązany w wyznaczonym terminie nie wskazał ceny lub kolejności zbycia instrumentów finansowych lub jeżeli w terminie 5 kolejnych dni transakcyjnych sprzedaż instrumentów finansowych zgodnie z dyspozycją zobowiązanego nie dojdzie do skutku, organ egzekucyjny wystawia zlecenie sprzedaży instrumentów finansowych po cenie umożliwiającej realizację zlecenia w obrocie zorganizowanym. Organ egzekucyjny ustala zakres i kolejność sprzedaży instrumentów finansowych na podstawie notowań z dnia poprzedzającego dzień zlecenia ich sprzedaży w obrocie zorganizowanym. W pierwszej kolejności sprzedaży podlegają instrumenty finansowe, których ceny w dniu poprzedzającym dzień zlecenia sprzedaży zapewniały najwyższy dochód lub najniższą stratę liczoną w stosunku do wartości nominalnej tych instrumentów. Jeżeli w

pierwszym dniu transakcyjnym po upływie okresu 5 kolejnych dni transakcyjnych sprzedaż instrumentów finansowych nie dojdzie do skutku lub uzyskana ze sprzedaży kwota nie wystarcza na pokrycie dochodzących należności, organ egzekucyjny zleca dokonanie sprzedaży uzupełniających, stosując zasady określone wyżej.

Po otrzymaniu zawiadomienia o zajęciu instrumentów finansowych, prowadzący rachunki niezwłocznie przesyła organowi egzekucyjnemu wyciąg z rachunków zobowiązanego. Sprzedaż instrumentów finansowych, następuje na rzecz osób fizycznych w trybie przepisów działu II rozdziału 6 oddziału 2 u.p.e.a.

Prowadzący rachunki dokonuje zapisu instrumentów finansowych nabywcy na jego rachunku na podstawie postanowienia o nabyciu.

W przypadku dokonania przez prowadzącego rachunki wypłaty zobowiązanemu zajętych kwot lub kwot uzyskanych ze sprzedaży zajętych praw z instrumentów finansowych albo wykonania rozporządzeń zobowiązanego powodujących nieskuteczność prowadzonej egzekucji, stosuje się odpowiednio przepis regulujący skutki uchylania się od przekazania zajętej wierzytelności.

Rozwiązań wskazanych wyżej nie stosuje się do rachunku zbiorczego w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi.

6.4.3. Egzekucja z papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych przez odbiór dokumentu, którego posiadanie jest koniecznym warunkiem wykonywania prawa z tych papierów. Zajęte papiery wartościowe niezapisane na rachunku papierów wartościowych organ egzekucyjny przekazuje do sprzedaży podmiotowi posiadającemu zezwolenie Komisji Nadzoru Finansowego na podejmowanie czynności związanych z obrotem takimi papierami, a w przypadku jego braku lub gdy sprzedaż w tym trybie wiązałaby się z poniesieniem zbyt dużych kosztów, sprzedaje je w trybie określonym przepisami działu II rozdziału 6 oddziału 2 u.p.e.a.. Jeżeli sprzedaż papierów wartościowych zobowiązanego następuje w trybie przepisów działu II rozdziału 6 oddziału 2 u.p.e.a., a oszacowanie wartości zajętych papierów wartościowych przez biegłego skarbowego wiązałoby się ze zbyt dużymi kosztami, organ egzekucyjny, za zgodą zobowiązanego, przyjmuje cenę wywołania w wysokości ceny nominalnej papierów wartościowych.

6.4.4. Egzekucja z weksla

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia weksla, w rozumieniu Prawa wekslowego⁴²⁵, przez odbiór weksla. Jednocześnie z zajęciem weksla organ egzekucyjny: wzywa trasata, aby należnej od niego sumy wekslowej nie uiszczał prawnemu posiadaczowi weksla, lecz należną sumę wpłacił w terminie wykupu weksla organowi egzekucyjnemu; zawiadamia zobowiązanego, że nie wolno mu rozporządzać zajęтым wekslem ani też odebrać od trasata sumy wekslowej. Organ egzekucyjny może wykonywać wszelkie prawa zobowiązanego w zakresie realizacji zajętego weksla. Zobowiązany udziela organowi egzekucyjnemu wszelkich wyjaśnień potrzebnych do dochodzenia praw przeciwko trasatowi. Organ egzekucyjny przedstawia weksel do zapłaty w trybie określonym w Prawie wekslowym lub sprzedaje w trybie określonym przepisami działu II rozdziału 6 oddziału 2 u.p.e.a. Jeżeli egzekucja z weksla jest dokonywana w formie sprzedaży, organ egzekucyjny, indosuje weksel na nabywcę. Dokonany przez organ egzekucyjny indos wywiera skutki indosu wpisanego przez zobowiązanego. Jeżeli na wekslu zostały umieszczone wyrazy "nie na zlecenie" lub inne zastrzeżenie równoznaczne, organ egzekucyjny może przenieść weksel na nabywcę tylko w formie i ze skutkami zwykłego przelewu. Jeżeli egzekucja z weksla w tym trybie okaże się nieskuteczna, zajęcie weksla staje się zajęciem wierzytelności zabezpieczonej wekslem.

6.4.5. Egzekucja z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia: autorskiego prawa majątkowego i praw pokrewnych, patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru zdobniczego, prawa z rejestracji znaku towarowego, prawa do używania znaku towarowego powszechnie znanego niezarejestrowanego, prawa z rejestracji topografii układu scalonego, prawa do projektu racjonalizatorskiego oraz korzyści z tych praw, przez wpisanie ich do protokołu zajęcia i podpisanie protokołu przez poborcę skarbowego, a także zobowiązanego lub świadków. Zajęcie tych praw, może również nastąpić przez przesłanie do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej zawiadomienia o zajęciu prawa. Zajęciu nie podlega: autorskie prawo majątkowe służące twórcy za jego życia, z wyjątkiem wymagalnych wierzytelności; prawo do utworu nieopublikowanego, jeżeli spadkobiercy sprzeciwiają się egzekucji z tego prawa i sprzeciw ten jest zgodny z ujawnioną wolą twórcy

⁴²⁵ Ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 r. Prawo wekslowe (Dz. U. z 2016 r., poz. 160);

nierozpowszechniania utworu; patent i prawo ochronne na wzór użytkowy o charakterze tajnym. Zajęcie jest skuteczne z chwilą podpisania protokołu zajęcia przez poborcę skarbowego, zobowiązanego lub świadków, albo doręczenia Urzędowi Patentowemu Rzeczypospolitej Polskiej zawiadomienia o zajęciu, jeżeli było wcześniejsze. Organ egzekucyjny niezwłocznie po dokonaniu zajęcia: doręcza zobowiązanemu protokół zajęcia; doręcza odpis tytułu wykonawczego, jeżeli uprzednio nie został on zobowiązanemu doręczony; zawiadamia zobowiązanego, że nie wolno mu rozporządzać zajętych prawami; przesyła do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej wniosek o dokonanie we właściwym rejestrze wpisu o zajęciu prawa, jeżeli przedmiotem zajęcia są prawa objęte tymi rejestrami.

Poborca skarbowy zamieszcza w protokole zajęcia opis zajętych praw i jeżeli jest to możliwe - wartość szacunkową zajętych praw. Jeżeli oszacowanie przez poborcę skarbowego wartości zajętych praw nie jest możliwe lub zajęcie jest dokonane przez doręczenie Urzędowi Patentowemu Rzeczypospolitej Polskiej zawiadomienia o zajęciu, organ egzekucyjny zwraca się do biegłego skarbowego o oszacowanie wartości tych praw. Na oszacowanie dokonane przez poborcę skarbowego zobowiązanemu przysługuje prawo wniesienia do organu egzekucyjnego zarzutu - w terminie 7 dni od dnia zajęcia. W przypadku nieuwzględnienia zarzutu zobowiązanego, organ egzekucyjny zwraca się do biegłego skarbowego o oznaczenie wartości zajętych praw. Sprzedaż zajętych praw następuje w trybie przepisów działu II rozdziału 6 oddziału 2 u.p.e.a.

W egzekucji z wierzytelności z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące egzekucji z innych wierzytelności pieniężnych.

6.4.6. Egzekucja z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością oraz wierzytelności z tego prawa przez przesłanie do spółki zawiadomienia o zajęciu udziału i wezwanie jej, aby żadnych należności przypadających zobowiązanemu z tytułu zajętego udziału do wysokości egzekwowanej należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi nie uiszczała zobowiązanemu, lecz należne kwoty przekazała organowi egzekucyjnemu na pokrycie należności. Zajęcie udziału oraz wierzytelności z tego prawa jest dokonane z chwilą doręczenia spółce zawiadomienia o zajęciu udziału. Organ egzekucyjny jednocześnie z przesłaniem spółce zawiadomienia o zajęciu: kieruje do sądu rejestrowego wniosek o dokonanie w Krajowym

Rejestrze Sądowym wpisu o zajęciu udziału; zawiadamia zobowiązanego, że nie wolno mu odebrać należności przypadających z tytułu zajętego udziału, ani rozporządzać zajętym udziałem; doręcza zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, a także odpis wniosku o dokonanie w Krajowym Rejestrze Sądowym wpisu o zajęciu udziału.

Jeżeli egzekucja z należności przysługujących zobowiązanemu z tytułu zajętego udziału nie prowadzi do pełnego pokrycia dochodzonej należności, organ egzekucyjny występuje do właściwego sądu rejestrowego o zarządzenie sprzedaży zajętego udziału. Jeżeli sąd zarządzi sprzedaż zajętego udziału, pozostają w mocy dokonane czynności egzekucyjne. Jeżeli sąd zarządzi sprzedaż udziału, a umowa spółki: nie zawiera ograniczeń zbycia udziału albo zawiera ograniczenia zbycia udziału, lecz spółka, w terminach i na zasadach określonych w Kodeksie spółek handlowych⁴²⁶, nie wystąpi o dokonanie oszacowania wartości zajętego udziału albo wystąpi o takie oszacowanie, ale nie wskaże osoby, która nabędzie udział, albo osoba wskazana przez spółkę nie wpłaci organowi egzekucyjnemu ustalonej ceny - organ egzekucyjny sprzedaje zajęty udział, stosując odpowiednio przepisy rozdziału 6 oddziału 2 u.p.e.a. Jeżeli sąd rejestrowy dokonał oszacowania wartości zajętego udziału, organ egzekucyjny przyjmuje kwotę oszacowania jako cenę wywołania.

6.4.7. Egzekucja z pozostałych praw majątkowych

Organ egzekucyjny dokonuje zajęcia innych praw majątkowych niż omówione wyżej, przez: odbiór dokumentu, jeżeli warunkiem wykonywania prawa majątkowego jest posiadanie dokumentu, albo zawiadomienie dłużnika zobowiązanego, jeżeli zajęte prawo majątkowe jest tego rodzaju, że jest oznaczony podmiot obciążony względem zobowiązanego. W egzekucji z pozostałych praw majątkowych stosuje się odpowiednio przepisy o egzekucji z innych wierzytelności pieniężnych, z tym że w przypadku sprzedaży stosuje się przepisy dotyczące sprzedaży ruchomości.

6.5. Egzekucja z ruchomości

Do egzekucji z ruchomości zobowiązanego, poborca skarbowy przystępuje przez ich zajęcie. Zajęciu podlegają ruchomości zobowiązanego, znajdujące się zarówno w jego władaniu, jak i we władaniu innej osoby, jeżeli nie zostały wyłączone spod egzekucji lub od

⁴²⁶ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 505 ze zmianami);

niej zwolnione. Ruchomości przysłane jako krajowe przesyłki pocztowe pod adresem zobowiązanego podlegają zajęciu w placówce pocztowej w rozumieniu Prawa pocztowego, obowiązanej do doręczenia tych przesyłek. Zajęcie tych ruchomości jest równoznaczne z ich doręczeniem adresatowi. Poborca skarbowy dokonuje otwarcia zajętej przesyłki pocztowej w obecności przedstawiciela placówki pocztowej. Można dokonać zajęcia ruchomości stanowiącej współwłasność łączną spółki nieposiadającej osobowości prawnej lub współwłasność w częściach ułamkowych, której zobowiązany jest współwłaścicielem, jeżeli pozostali współwłaściciele wyrażą zgodę na sprzedaż takiej ruchomości. Po sprzedaży ruchomości każdemu z pozostałych współwłaścicieli organ egzekucyjny przekazuje kwotę uzyskaną ze sprzedaży odpowiadającą ich części ułamkowej we współwłasności lub udziałowi określonymu w umowie spółki. Jeżeli organ egzekucyjny nie uzyskał zgody pozostałych współwłaścicieli, dokonuje zajęcia udziału zobowiązanego we współwłasności. Zajęcie części ułamkowej współwłasności ruchomości następuje w sposób przewidziany dla zajęcia ruchomości, lecz sprzedaży podlega tylko zajęty udział zobowiązanego. Innym współwłaścicielom lub każdemu z nich przysługuje prawo nabycia zajętego udziału zobowiązanego po cenie oszacowania tego udziału. Jeżeli zamiar nabycia zajętego udziału zgłosi więcej niż jeden współwłaściciel, organ egzekucyjny sprzedaje udział temu współwłaścicielowi, który zaoferował najwyższą cenę. Nie podlegają zajęciu ruchomości o wartości ponad kwotę potrzebną do zaspokojenia egzekwowanej należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi, jeżeli zobowiązany posiada inną podlegającą egzekucji ruchomość o wartości wystarczającej na zaspokojenie tych należności, a sprzedaż egzekucyjna tej ruchomości nie następuje z trudnością.

Zajęcie ruchomości następuje przez wpisanie jej do protokołu zajęcia i podpisanie protokołu przez poborcę skarbowego. Protokół podpisują także zobowiązany lub świadkowie. Zobowiązanemu doręcza się odpis protokołu zajęcia, a także odpis tytułu wykonawczego, jeżeli uprzednio nie został on zobowiązanemu doręczony. Na każdej zajętej ruchomości poborca skarbowy umieszcza znak, ujawniający na zewnątrz jej zajęcie. W przypadku zajęcia środka transportu podlegającego rejestracji na podstawie odrębnych przepisów, organ egzekucyjny niezwłocznie zawiadamia właściwy organ prowadzący rejestrację o dokonanej zajęciu.

Poborca skarbowy zamieszcza w protokole zajęcia opis każdej zajętej ruchomości według cech jej właściwych, a ponadto oznacza jej wartość szacunkową. Przy sporządzaniu protokołu zajęcia zobowiązanemu przysługuje prawo przedstawienia rachunków i innych dowodów dla oznaczenia wartości szacunkowej zajętej ruchomości. Zobowiązanemu przysługuje w terminie 5 dni od daty zajęcia ruchomości prawo wniesienia do organu

egzekucyjnego skargi na oszacowanie dokonane przez poborcę skarbowego. W tym przypadku organ egzekucyjny jest obowiązany wezwać biegłego skarbowego do oszacowania wartości zajętej ruchomości. Zajęte wyroby użytkowe ze złota, platyny i srebra nie mogą być oszacowane poniżej wartości kruszcu, z którego zostały wytworzone. Oszacowanie wartości takich ruchomości następuje przez biegłego skarbowego. Dotyczy to również oszacowania wartości zajętych innych kosztowności, a także maszyn i innych urządzeń produkcyjnych oraz środków transportu. Organ egzekucyjny może wezwać biegłego skarbowego dla oszacowania wartości innych zajętych ruchomości, jeżeli uzna to za potrzebne. Organ egzekucyjny może również w tych przypadkach zwrócić się o wyrażenie opinii do instytucji zajmującej się badaniem cen.

Poborca skarbowy pozostawi zajętą ruchomość w miejscu zajęcia pod dozorem zobowiązanego lub dorosłego jego domownika albo innej osoby, u której ruchomość zajął. Jeżeli zajęta ruchomość nie może być pozostawiona w miejscu zajęcia, a nie ma innej osoby, której by można było oddać zajętą ruchomość pod dozór, zostanie ona wzięta pod dozór organu egzekucyjnego. Poborca skarbowy może po zajęciu ruchomości odebrać ją zobowiązanemu i oddać pod dozór innej osoby lub organu egzekucyjnego, jeżeli zobowiązany nie daje rękojmi należytego przechowania zajętej ruchomości, odmawia podpisania protokołu zajęcia, a także gdy usuwał lub usuwa ruchomości zajęte albo zagrożone zajęciem. Jeżeli zajęta ruchomość stanowi zabytek w rozumieniu przepisów ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami⁴²⁷, poborca skarbowy oddaje ją pod dozór państwowej lub samorządowej instytucji kultury. Dozór nad zajętymi ruchomościami ze złota, platyny i srebra oraz innymi kosztownościami niebędącymi zabytkami sprawuje organ egzekucyjny. Osoba lub instytucja, pod której dozorem pozostają zajęte ruchomości, sprawuje obowiązki dozorca. Poborca skarbowy doręcza dozorczy odpis protokołu zajęcia.

Zobowiązanemu albo domownikowi razem z nim mieszkającemu służy prawo zwykłego używania zajętej ruchomości, pozostawionej pod ich dozorem, byleby przez to ruchomość nie straciła na wartości. To samo stosuje się, gdy ruchomość zobowiązanego zajęto u innej osoby i pozostawiono pod jej dozorem, jeżeli osoba ta była uprawniona do używania tej ruchomości. W innych przypadkach dozorca nie ma prawa używania zajętej ruchomości, chyba że jej używanie jest konieczne dla utrzymania jej wartości. W razie używania przez dozorcę zajętego inwentarza żywego, wartość uzyskiwanych pożytków podlega zaliczeniu na koszty dozoru.

⁴²⁷ Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. z 2020 r., poz. 282);

Dozorca obowiązany jest przechowywać zajętą ruchomość z taką starannością, aby nie straciła na wartości, oraz wydać ją na wezwanie organu egzekucyjnego lub poborca skarbowego. Dozorca obowiązany jest zawiadomić organ egzekucyjny o zamierzonej zmianie miejsca przechowania ruchomości. Organ egzekucyjny przyzna, na żądanie dozorczy, zwrot koniecznych wydatków związanych z wykonywaniem dozoru oraz wynagrodzenie za dozór, chyba że dozorcą jest zobowiązany albo domownik razem z nim mieszkający. Organ egzekucyjny określa też wydatki i wynagrodzenie za dozór w razie przechowywania zajętych ruchomości w pomieszczeniach przez ten organ utrzymywanych. Na postanowienie organu egzekucyjnego w sprawie zwrotu wydatków związanych z wykonywaniem dozoru oraz wynagrodzenia za dozór służy wierzycielowi, zobowiązanemu oraz dozorczy zażalenie.

Dozorca nie odpowiada za uszkodzenie, zniszczenie lub zaginięcie zajętej ruchomości, wynikłe wskutek przypadku lub siły wyższej. Za uszkodzenie, zniszczenie lub zaginięcie zajętej ruchomości w czasie transportu odpowiada organ egzekucyjny, chyba że wynikły wskutek przypadku lub siły wyższej.

Sprzedaż zajętych ruchomości nie może nastąpić wcześniej niż siódmego dnia od daty zajęcia. Sprzedaż zajętych ruchomości może nastąpić bezpośrednio po zajęciu, jeżeli: ruchomości ulegają łatwo zepsuciu albo sprawowanie nad nimi dozoru lub ich przechowywanie powodowałoby koszty niewspółmierne do ich wartości; zajęto inwentarz żywy, a zobowiązany odmówił zgody na przyjęcie go pod dozór; egzekucja dotyczy zobowiązania, na którego pokrycie organ egzekucyjny przyjął od zobowiązanego, będącego rolnikiem, przelew jego należności za przyszłe dostawy towarowe, a dostawy te z winy zobowiązanego w terminie nie zostały wykonane.

Zajęte ruchomości organ egzekucyjny: sprzedaje w drodze licytacji publicznej; sprzedaje po cenie oszacowania podmiotom prowadzącym działalność handlową; przekazuje do sprzedaży podmiotom prowadzącym sprzedaż komisową tego rodzaju ruchomości; sprzedaje w drodze przetargu ofert; sprzedaje z wolnej ręki. Zajęte przedmioty stanowiące zabytek w rozumieniu ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, organ egzekucyjny, w uzgodnieniu z właściwym ze względu na miejsce zajęcia tych przedmiotów wojewódzkim konserwatorem zabytków, a w przypadku materiałów bibliotecznych - dyrektorem Biblioteki Narodowej w Warszawie, zgłasza w celu nabycia państwowej lub samorządowej instytucji kultury lub przedsiębiorcy zajmującemu się obrotem tymi przedmiotami. Przekazanie i sprzedaż następuje po cenie oszacowania. Zajęte waluty obce lub inne wartości dewizowe organ egzekucyjny sprzedaje bankowi prowadzącemu ich skup.

Licytacja publiczna odbywa się w terminie i miejscu wyznaczonym przez organ egzekucyjny. Organ egzekucyjny ogłasza o licytacji przez obwieszczenie. Najpóźniej na 3 dni przed dniem licytacji, a w przypadkach szczególnych - najpóźniej na godzinę przed rozpoczęciem licytacji, organ egzekucyjny umieszcza obwieszczenie o licytacji w miejscu, w którym ma odbyć się licytacja, na tablicy ogłoszeń organu egzekucyjnego i w innych miejscach, gdzie umieszczenie takiego obwieszczenia uzna za celowe. Odpis obwieszczenia o licytacji organ egzekucyjny doręcza zobowiązanemu najpóźniej na 3 dni przed dniem licytacji. Jeżeli szacunkowa wartość sprzedawanej ruchomości przewyższa kwotę 4500 zł, organ egzekucyjny zamieszcza ponadto obwieszczenie o licytacji w prasie, a w szczególności w dzienniku poczytnym w danej miejscowości. Licytacji nie można rozpocząć później niż w dwie godziny po terminie oznaczonym w obwieszczeniu o licytacji.

Jeżeli szacunkowa wartość sprzedawanej ruchomości przekracza kwotę 4500 zł, osoby przystępujące do przetargu obowiązane są złożyć organowi egzekucyjnemu wadium w wysokości 1/10 kwoty oszacowania. Wadium zalicza się na cenę sprzedaży lub zwraca.

Licytacja odbywa się ustnie i rozpoczyna się od wywołania ceny. Zaoferowana cena przestaje wiązać uczestnika licytacji, jeżeli inny uczestnik zaoferował cenę wyższą. Poborca skarbowy przyzna własność sprzedanej ruchomości osobie, która zaoferowała najwyższą cenę, jeżeli po trzykrotnym wezwaniu do dalszych postępień nikt więcej nie zaoferował. Licytację uważa się za niedoszłą do skutku, jeżeli nie weźmie w niej udziału przynajmniej dwóch uczestników, jak również gdy żaden z uczestników nie zaoferował nawet ceny wywołania. Ponowna licytacja może być wyznaczona po podaniu o tym do publicznej wiadomości. Jeżeli kwota uzyskana ze sprzedaży części zajętych ruchomości wystarcza na zaspokojenie egzekwowanych należności wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia należności w terminie i kosztami egzekucyjnymi, poborca skarbowy przerywa licytację, a organ egzekucyjny zwalnia pozostałe ruchomości spod zajęcia.

Nabywca jest obowiązany uiścić natychmiast po udzieleniu mu przybicia przynajmniej cenę wywołania lub przedłożyć poborcy skarbowemu czek potwierdzony wystawiony na organ egzekucyjny na kwotę wynoszącą co najmniej cenę wywołania ruchomości. Jeżeli tej ceny nie uiści lub nie przedłoży czeku potwierdzonego, traci prawo wynikłe z przybicia i nie może uczestniczyć w dalszej licytacji. Poborca skarbowy wznawia niezwłocznie licytację tej samej ruchomości, rozpoczynając ją od ceny wywołania. Różnicę między ceną nabycia a kwotą, na którą wystawiony został czek potwierdzony lub wpłaconą po udzieleniu przybicia, nabywca ureguluje do godziny dwunastej dnia następnego. Nabywca, który w tym terminie nie zapłaci reszty ceny, traci prawo wynikłe z przybicia i prawo do zwrotu kwoty uregulowanej w czasie

licytacji gotówką lub czekiem potwierdzonym. Osoby, które utraciły prawo wynikłe z przybicia, tracą prawo do zwrotu kwoty wpłaconej tytułem wadium.

Cena wywołania w pierwszym terminie licytacji wynosi $\frac{3}{4}$ wartości szacunkowej ruchomości. Jeżeli licytacja w pierwszym terminie nie dojdzie do skutku, ruchomości mogą być sprzedane w drugim terminie licytacyjnym. Cena wywołania w drugim terminie licytacyjnym wynosi połowę wartości szacunkowej ruchomości. Sprzedaż licytacyjna nie może nastąpić za cenę niższą od ceny wywołania. O terminie i miejscu licytacji organ egzekucyjny zawiadamia zobowiązanego najpóźniej na trzy dni przed dniem licytacji.

Prawo własności zajętych ruchomości, będących przedmiotem licytacji, nabywa osoba, która z zachowaniem przepisów o przeprowadzaniu licytacji zaoferowała najwyższą cenę, uzyskała przybicie i zapłaciła całą cenę w terminie. Nabywca nie może domagać się unieważnienia licytacji i nabycia ruchomości ani też obniżenia ceny jej nabycia z powodu jej wad, mylnego oszacowania lub innej przyczyny. Nabywca, który stał się właścicielem nabytej ruchomości, natychmiast ją odbiera. Jeżeli nabywca nie odbierze natychmiast nabytej ruchomości, obowiązany jest uiścić koszty jej przechowywania od dnia licytacji do dnia odbioru. Wysokość kosztów określa organ egzekucyjny. Zobowiązany, wierzyciel oraz uczestnik licytacji mogą zgłosić do protokołu licytacji skargę na naruszenie przepisów o przeprowadzaniu licytacji. Skarga podlega rozpatrzeniu w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia. W sprawie skargi na naruszenie przepisów o przeprowadzaniu licytacji postanowienie wydaje organ egzekucyjny. Na postanowienie organu egzekucyjnego oddalające skargę służy zażalenie. Wniesienie skargi wstrzymuje wydanie sprzedanej rzeczy nabywcy do czasu rozpatrzenia skargi. Nie dotyczy to rzeczy łatwo psujących się oraz rzeczy wydanych nabywcy przed wniesieniem zażalenia. Nabywca może zrzec się nabytej rzeczy i żądać zwrotu zapłaconej ceny, jeżeli w terminie 7 dni od dnia zgłoszenia skargi, skarga nie została rozpatrzona, a nabywcy rzecz nie została wydana. Licytacja, przeprowadzona z naruszeniem przepisów o jej publicznym charakterze, o cenie wywołania i nabycia oraz o wyłączeniu od udziału w licytacji, podlega unieważnieniu przez organ egzekucyjny lub jego organ nadzorczy. Unieważnienie licytacji może jednak nastąpić tylko wtedy, gdy ruchomości sprzedane znajdują się jeszcze we władaniu nabywcy. W licytacji nie mogą uczestniczyć: zobowiązany; poborca skarbowy prowadzący licytację, jego małżonek i dzieci; pracownicy obsługujący organ egzekucyjny, ich małżonkowie i dzieci, a jeżeli w danej miejscowości jest więcej organów egzekucyjnych - także pracownicy tych innych organów; osoby obecne na licytacji w charakterze urzędowym; osoby, które przekazały zajęte ruchomości na rzecz Skarbu Państwa, oraz członkowie ich rodzin.

Organ egzekucyjny organizuje, za zgodą wierzyciela i zobowiązanego, przetarg ofert, jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w wyniku sprzedaży zajętej ruchomości w drodze licytacji publicznej nie uzyska się korzystnej ceny. W przetargu ofert nie mogą uczestniczyć: zobowiązany; poborca skarbowy prowadzący przetarg, jego małżonek i dzieci; pracownicy obsługujący organ egzekucyjny, ich małżonkowie i dzieci, a jeżeli w danej miejscowości jest więcej organów egzekucyjnych - także pracownicy tych innych organów; osoby biorące udział w przetargu w charakterze urzędowym; osoby, które przekazały zajęte ruchomości na rzecz Skarbu Państwa, oraz członkowie ich rodzin. Każdy oferent może złożyć jedną ofertę.

Organ egzekucyjny zaprasza do udziału w przetargu ofert, zamieszczając ogłoszenie o przetargu na tablicy ogłoszeń organu egzekucyjnego i w innych miejscach, gdzie umieszczenie takiego ogłoszenia uzna za celowe oraz w prasie, a w szczególności w dzienniku poczytnym w danej miejscowości. Wyznaczony przez organ egzekucyjny termin do zgłaszania oferowanej ceny za ruchomości zgłoszone do sprzedaży w drodze przetargu ofert nie może być krótszy niż 3 dni od daty podania ogłoszenia o przetargu ofert do publicznej wiadomości. Cena wywołania przy sprzedaży w drodze przetargu ofert wynosi $\frac{3}{4}$ wartości szacunkowej ruchomości. Sprzedaż ta nie może nastąpić za cenę niższą od ceny wywołania.

Oferty otwiera w miejscu i terminie określonym w ogłoszeniu o przetargu komisja powołana przez organ egzekucyjny. W przetargu ofert uczestniczą oferenci obecni przy otwieraniu ofert. Imię i nazwisko lub firma oraz adres oferenta, którego oferta jest otwierana, a także cena podana w ofercie ogłaszane są osobom obecnym oraz odnotowywane w protokole postępowania przetargowego. Przy dokonywaniu wyboru oferty wybiera się ofertę z najkorzystniejszą ceną. Wynik przetargu ogłasza się niezwłocznie po otwarciu wszystkich ofert.

Jeżeli sprzedaż zajętych ruchomości w drodze przetargu ofert nie dojdzie do skutku, organ egzekucyjny sprzedaje je w drodze licytacji publicznej.

Licytacja publiczna może odbywać się w formie elektronicznej (licytacja elektroniczna). Licytacja elektroniczna odbywa się za pośrednictwem systemu teleinformatycznego prowadzonego przez: jednostkę podległą ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowaną lub podmiot wybrany w trybie przepisów o zamówieniach publicznych przez: ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego - w przypadku licytacji elektronicznej prowadzonej przez właściwy organ gminy o statusie miasta, wymienionej w odrębnych przepisach oraz gminy wchodzącej w skład powiatu warszawskiego, albo inny organ

jednostki samorządu terytorialnego uprawniony do prowadzenia postępowania egzekucyjnego na podstawie odrębnych ustaw. W przypadku licytacji elektronicznej organy egzekucyjne są uprawnione do przetwarzania danych osobowych zobowiązanego w systemie teleinformatycznym. W przypadku licytacji elektronicznej wadium składa się za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Koszt złożenia wadium ponosi uczestnik licytacji elektronicznej. Cenę nabycia ruchomości uiszcza się za pośrednictwem systemu teleinformatycznego nie później niż w dniu następującym po zawiadomieniu o przybicciu. Jeżeli ten dzień przypada w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, cenę uiszcza się w dniu następującym po dniu lub dniach wolnych od pracy. Koszt uiszczenia ceny ponosi nabywca. Nabywca, który nie uiszczy ceny nabycia w terminie, traci prawo wynikłe z przybiccia. Ruchomość nabyta w drodze licytacji elektronicznej może być doręczona nabywcy, na jego wniosek, za pośrednictwem wskazanego przez niego operatora pocztowego w rozumieniu Prawa pocztowego albo innego podmiotu świadczącego usługi w zakresie doręczania ruchomości, jeżeli przed jej wydaniem nabywca uiszczy koszty doręczenia, w tym koszty przygotowania ruchomości do transportu oraz jej załadunku. W tym przypadku momentem odbioru ruchomości jest jej wydanie operatorowi pocztowemu albo innemu podmiotowi świadczącemu usługi w zakresie doręczania ruchomości. W licytacji elektronicznej ruchomości, której posiadanie jest uzależnione jest od spełnienia warunków określonych odrębnymi przepisami, może brać udział wyłącznie podmiot dopuszczony do tej licytacji przez organ egzekucyjny. Wniosek o dopuszczenie do licytacji elektronicznej wraz z elektroniczną kopią dokumentu potwierdzającego spełnienie tych warunków składa się za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. O niedopuszczeniu do licytacji elektronicznej rozstrzyga organ egzekucyjny, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Dostęp do systemu teleinformatycznego może zostać zawieszony podmiotowi, który: uzyskał przybiccie w drodze licytacji elektronicznej i nie zapłacił ceny nabycia; nie odebrał ruchomości nabytej w drodze licytacji elektronicznej. Postanowienie o zawieszeniu dostępu do systemu teleinformatycznego wydaje organ egzekucyjny, który przeprowadził licytację elektroniczną. Na postanowienie o zawieszeniu dostępu do systemu teleinformatycznego przysługuje zażalenie. Zawieszenie dostępu do systemu teleinformatycznego, obowiązuje przez okres 3 lat od dnia doręczenia ostatecznego postanowienia o zawieszeniu. Dostęp do systemu teleinformatycznego wygasa, jeżeli w okresie 5 kolejnych lat podmiot nie korzysta z tego dostępu. Minister Rozwoju i Finansów w obwieszczeniu w sprawie wyznaczenia jednostki podległej lub nadzorowanej do prowadzenia systemu teleinformatycznego, za pośrednictwem którego odbywa się licytacja

elektroniczna⁴²⁸, z dniem 1 stycznia 2018 r., do prowadzenia systemu teleinformatycznego, za pośrednictwem którego odbywa się licytacja elektroniczna, wyznaczył Pierwszy Urząd Skarbowy w Szczecinie. Natomiast szczegółowe warunki udziału w licytacji elektronicznej, dodatkowe elementy, jakie powinno zawierać obwieszczenie o licytacji elektronicznej, oraz warunki publikacji tego obwieszczenia, termin licytacji elektronicznej, tryb i sposób prowadzenia licytacji elektronicznej, warunki dostępu do systemu teleinformatycznego, w tym otrzymania, zawieszenia i wygaśnięcia dostępu zawarte są w rozporządzeniu w sprawie licytacji elektronicznej w postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴²⁹.

Zajęte ruchomości, które nie zostały sprzedane w drodze licytacji publicznej lub sprzedane po cenie oszacowania podmiotom prowadzącym działalność handlową lub nie zostały przekazane do sprzedaży podmiotom prowadzącym sprzedaż komisową tego rodzaju ruchomości lub nie zostały sprzedane w drodze przetargu ofert, a w przypadku sprzedaży licytacyjnej - w drugim jej terminie, organ egzekucyjny sprzedaje z wolnej ręki po cenie określonej przez ten organ, jednak nie niższej od 1/3 ich wartości szacunkowej. Zajęte ruchomości, organ egzekucyjny sprzedaje po cenie stosowanej przy skupie przedmiotów używanych lub skupie surowców wtórnych jednostkom organizacyjnym ochrony zdrowia i pomocy społecznej, placówkom oświatowym, instytucjom kultury oraz organizacjom charytatywnym, jeżeli mogą być przez te podmioty wykorzystane przy realizacji ich zadań statutowych. Zajęte ruchomości, niesprzedane w ten sposób, organ egzekucyjny sprzedaje jednostkom prowadzącym skup przedmiotów używanych lub surowców wtórnych.

Zajęte ruchomości, które w ogóle nie zostały sprzedane, organ egzekucyjny zwraca zobowiązaniem.

Tryb postępowania przy sprzedaży zajętych ruchomości ulegających szybkiemu zepsuciu oraz przechowywaniu i sprzedaży niektórych ruchomości określa rozporządzenie⁴³⁰ o tym samym tytule. Natomiast postępowanie z zajętą bronią, amunicją, materiałami wybuchowymi reguluje rozporządzenie w sprawie szczególnego trybu postępowania przy

⁴²⁸ Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 listopada 2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostki podległej lub nadzorowanej do prowadzenia systemu teleinformatycznego, za pośrednictwem którego odbywa się licytacja elektroniczna (Dz. Urz. MRiF z 2017 r., poz. 230);

⁴²⁹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 5 grudnia 2017 r. w sprawie licytacji elektronicznej w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2017 r., poz. 2304);

⁴³⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania przy sprzedaży zajętych ruchomości ulegających szybkiemu zepsuciu oraz przechowywaniu i sprzedaży niektórych ruchomości (Dz. U. z 2016 r., poz. 1023);

przechowywaniu i sprzedaży zajętych broni, amunicji, materiałów wybuchowych i innych przedmiotów, na których posiadanie jest wymagane zezwolenie⁴³¹.

6.6. Egzekucja z nieruchomości

Egzekucja z nieruchomości jest tym rodzajem egzekucji, po który wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast) sięgają najrzadziej. Jak wykazało badanie ankietowe na potrzeby niniejszej rozprawy, niewielu wierzycieli bierze udział w egzekucji z nieruchomości, a jeszcze mniejsza ilość postępowania te inicjuje. Przyczyn takiego stanu rzeczy nie należy upatrywać w skutecznych egzekucjach z zastosowaniem omówionych wyżej środków egzekucyjnych. Nie jest prawdą, że zaległości z tytułu podatków lokalnych są w 100% ściągane przy zastosowaniu innych środków egzekucyjnych i egzekucja z nieruchomości nie jest już potrzebna. Nie ma gminy, w której wierzyciel nie stanął przed pytaniem: sięgać po egzekucję z nieruchomości czy nie? Jak pokazuje praktyka, często odpowiedź brzmi: nie. Dlaczego gminy, choć mają do tego pełne prawo, nie korzystają ze środka egzekucyjnego jakim jest egzekucja z nieruchomości? Odpowiedzi jest kilka. Na pewno należy do nich nieznamość, albo niska znajomość regulacji prawnych dających uprawnienie wierzycielowi do sięgania po ten instrument. Nieznajomość przeprowadzania egzekucji z nieruchomości spotykana jest również w urzędach skarbowych, które nierzadko próbują odwieść wójta od złożenia wniosku o egzekucję z nieruchomości. Powody są również bardziej banalne. Wójtowie nie chcą się narażać swoim potencjalnym wyborcom. Najczęściej dłużnikami gmin są ich mieszkańcy, czyli wyborcy wójta. W praktyce nadal przeważa pogląd, że egzekucja z nieruchomości jest najbardziej dolegliwym środkiem egzekucyjnym i można po nią sięgać dopiero po wyczerpaniu innych środków egzekucyjnych. A to nie jest prawda. Do 20 listopada 2013 r. rzeczywiście tak było. Nieistniejący już art. 110 § 1 u.p.e.a. uzależniał wszczęcie egzekucji z nieruchomości od bezskuteczności lub niemożności zastosowania innych środków egzekucyjnych. Nowelizacja u.p.e.a., wprowadzona u.w.p.d.p., wymóg ten zniosła. Przyczyną jeszcze jeden powód, dla którego wielu wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) nie sięga po przysługujące prawo wierzyciela do egzekucji z nieruchomości swojego dłużnika. Otóż, pokutuje w praktyce pewien stereotyp mówiący, że aby przeprowadzić egzekucję z nieruchomości, dłużnikowi mieszkającemu w licytowanej nieruchomości wierzyciel, którym

⁴³¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2002 r. w sprawie szczególnego trybu postępowania przy przechowywaniu i sprzedaży zajętych broni, amunicji, materiałów wybuchowych i innych przedmiotów, na których posiadanie jest wymagane zezwolenie (Dz. U. z 2002 r. Nr 50, poz. 453);

jest gmina, musi zapewnić inne mieszkanie. Kolejny stereotyp: tej nieruchomości nie da się sprzedać, komornik sądowy już próbował i mu się nie udało. Nic bardziej błędnego! Gdyby wójtowie, burmistrzowie (prezydenci miast) sięgali po egzekucję z nieruchomości, nie byłoby w gminach tylu należności nieściągalnych; nie byłoby potrzeby przenoszenia odpowiedzialności na osoby trzecie za zaległości podatników. Dlaczego? Tak się bowiem składa, że podatnicy podatków lokalnych, zwłaszcza podatku od nieruchomości, podatku rolnego czy podatku leśnego, to właściciele nieruchomości. Skoro dłużnik ma prawo do nieruchomości, to wierzyciel ma prawo, a nawet obowiązek względem pozostałych mieszkańców gminy płacących podatki, po prawo dłużnika do nieruchomości sięgnąć.

Jak zatem prawidłowo powinna przebiegać egzekucja z nieruchomości, w której wierzycielem jest wójt? Jakie w tej egzekucji wierzyciel ma prawa, a jakie obowiązki? Czego powinien spodziewać się burmistrz w egzekucji z nieruchomości? Jak się do niej przygotować i jak prawidłowo przez nią przejść osiągając maksimum korzyści dla gminy?

Prawdą jest, że egzekucję z nieruchomości wszczyna się na wniosek wierzyciela. Decyzja wierzyciela co do przeprowadzenia egzekucji z nieruchomości ma swoje uzasadnienie w kosztach, które na samym początku wierzyciel może ponieść, ale które przy podziale sumy uzyskanej z licytacji może odzyskać. Ponadto, zgodnie z art. 19 § 1 w związku z art. 22 § 1 u.p.e.a., organem właściwym do przeprowadzenia egzekucji administracyjnej należności pieniężnych z nieruchomości jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego według miejsca położenia nieruchomości. To wierzyciel ustala, którą nieruchomość dłużnika skierować do egzekucji i tym samym, który naczelnik urzędu skarbowego będzie właściwy do jej przeprowadzenia.

Organ egzekucyjny podejmuje czynności egzekucyjne związane z egzekucją administracyjną z nieruchomości po otrzymaniu zaliczki na pokrycie przewidywanych wydatków od wierzyciela niebędącego naczelnikiem urzędu skarbowego, zwanego "wierzycielem finansującym". Łączna kwota zaliczki należna od jednego wierzyciela finansującego nie może być większa niż 5% egzekwowanej należności pieniężnej wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia jej w terminie i nie większa niż 11 400 zł, z tym że kwotę odsetek przyjmuje się na dzień ustalenia pierwszej zaliczki. Mając taką wiedzę, już na etapie przygotowania wniosku o egzekucję z nieruchomości, wójt może szacunkowo obliczyć do jakiej kwoty zaliczki może być wezwany. Może też kwotę tę zabezpieczyć w budżecie. Organ egzekucyjny zwraca zaliczkę wierzycielowi przy podziale kwot uzyskanych z egzekucji do wysokości wyegzekwowanych kwot na pokrycie wydatków egzekucyjnych. W przypadku niewpłacenia zaliczki, organ egzekucyjny wzywa wierzyciela finansującego do jej wpłacenia

w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, a po bezskutecznym upływie tego terminu nie przystępuje do egzekucji z nieruchomości.

Uczestnikami postępowania egzekucyjnego z nieruchomości są: zobowiązany; wierzyciele egzekwujący; osoby, którym przysługują ograniczone prawa rzeczowe lub roszczenia albo prawa osobiste zabezpieczone na nieruchomości; organ, który zawarł umowę o oddanie nieruchomości w użytkowanie wieczyste, jeżeli przedmiotem egzekucji jest użytkowanie wieczyste.

Organ egzekucyjny przystępuje do egzekucji administracyjnej z nieruchomości przez zajęcie nieruchomości. Zajęcie następuje przez wezwanie zobowiązanego, aby zapłacił egzekwowaną należność pieniężną wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia jej w terminie i kosztami egzekucyjnymi w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, pod rygorem przystąpienia do opisu i oszacowania wartości nieruchomości. Zobowiązanemu wraz z wezwaniem doręcza się odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony. Równocześnie z wysłaniem zobowiązanemu wezwania, organ egzekucyjny składa do sądu właściwego do prowadzenia księgi wieczystej wniosek o wpis o wszczęciu egzekucji lub o złożenie tego wniosku do zbioru dokumentów. Zajęcie nieruchomości jest dokonane z chwilą doręczenia zobowiązanemu wezwania, z tym że dla zobowiązanego, któremu nie doręczono wezwania, jak też w stosunku do osób trzecich, nieruchomość jest zajęta z chwilą dokonania wpisu w księdze wieczystej lub złożenia wniosku organu egzekucyjnego do zbioru dokumentów. W przypadku, gdy miejsce pobytu zobowiązanego lub innego uczestnika postępowania egzekucyjnego nie jest znane, organ egzekucyjny występuje do właściwego sądu o ustanowienie kuratora do zastępowania osoby nieobecnej. Kurator wykonuje swoje czynności także w interesie innych osób, którym w dalszym toku postępowania doręczenia nie będą mogły być dokonane. Kurator może jednak reprezentować równocześnie tylko osoby, których interesy nie są sprzeczne. Możliwość ustanowienia, na podstawie art. 178 § 1 k.r.o., kuratora o którym mowa w art. 110c § 6 u.p.e.a., zachodzi nie tylko wtedy gdy postępowanie egzekucyjne z nieruchomości jest już prowadzone, ale również przed jego wszczęciem, gdy zachodzą przesłanki do jego prowadzenia, a organ egzekucyjny ma zamiar egzekucję wszcząć i prowadzić.⁴³²

Rozporządzenie nieruchomością po jej zajęciu nie ma wpływu na dalsze postępowanie egzekucyjne. Nabywca może uczestniczyć w postępowaniu w charakterze zobowiązanego. W każdym przypadku czynności egzekucyjne są ważne w stosunku do nabywcy. Rozporządzenia

⁴³² Postanowienie Sądu Okręgowego w Toruniu z dnia 02.09.2009 r., sygn. akt X CA 76/09, POSAG 2010/2/71-74;

przedmiotami podlegającymi zajęciu razem z nieruchomością po ich zajęciu są nieważne. Nie dotyczy to rozporządzeń zarządcy nieruchomości w zakresie jego ustawowych uprawnień. Obciążenie nieruchomości przez zobowiązanego po jej zajęciu oraz rozporządzenie opróżnionym miejscem hipotecznym jest nieważne. W razie wpisania hipoteki przymusowej po zajęciu nieruchomości zabezpieczona nią wierzytelność nie korzysta z pierwszeństwa zaspokojenia przewidzianego dla należności zabezpieczonych hipotecznie.

Po upływie terminu określonego w wezwaniu zobowiązanego do zapłaty dochodzonych należności organ egzekucyjny dokonuje opisu i oszacowania wartości zajętej nieruchomości. Przed przystąpieniem do opisu i oszacowania wartości zajętej nieruchomości organ egzekucyjny żąda od właściwych organów: wyciągu - a w przypadku potrzeby odpisu księgi wieczystej albo zaświadczenia sądu wystawionego na podstawie zbioru dokumentów prowadzonego dla nieruchomości, zawierającego wskazanie jej właściciela i wykaz ujawnionych w tym zbiorze obciążeń, jeżeli zaś nieruchomość jest objęta ewidencją gruntów i budynków - także wyciągu z ich rejestru; podania adresów miejsc zamieszkania uczestników postępowania. Jeżeli nieruchomość nie ma księgi wieczystej lub zbioru dokumentów, organ egzekucyjny jest obowiązany uzyskać inny dokument stwierdzający własność nieruchomości zobowiązanego.

Jeżeli nieruchomość jest położona na obszarze przeznaczonym w planie miejscowym na cele publiczne, organ egzekucyjny przed przystąpieniem do opisu i oszacowania wartości nieruchomości wzywa właściwą jednostkę samorządu terytorialnego do oświadczenia w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia wezwania, czy skorzysta z prawa pierwokupu. Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego nie skorzystała z prawa pierwokupu albo organowi egzekucyjnemu w wyznaczonym terminie nie zostanie doręczone oświadczenie w tej sprawie, prawo pierwokupu wygasa. Jeżeli oświadczenie zostało doręczone organowi egzekucyjnemu w wyznaczonym terminie, organ ten oznacza cenę nabycia w wysokości odpowiadającej wartości zajętej nieruchomości, określonej przez rzeczoznawcę majątkowego. Postanowienie w sprawie wysokości ceny nabycia wywiera skutki przybicia. Postanowienie w sprawie wysokości ceny nabycia doręcza się jednostce, która skorzystała z prawa pierwokupu, zobowiązanemu i wierzycielowi. Na postanowienie to przysługuje zażalenie. Jeżeli jednostce samorządu terytorialnego nie przysługuje prawo pierwokupu nieruchomości lub prawo to wygasło, prawo to stosuje się odpowiednio do prawa pierwokupu wpisanego do księgi wieczystej na rzecz innych osób.

O terminie opisu i oszacowania wartości nieruchomości organ egzekucyjny zawiadamia znanych mu uczestników postępowania egzekucyjnego. Organ egzekucyjny wzywa ponadto,

przez obwieszczenie publiczne wywieszane w siedzibie urzędu skarbowego oraz urzędu właściwej jednostki samorządu terytorialnego, uczestników, o których nie ma wiadomości, oraz inne osoby, które roszczą sobie prawa do nieruchomości i jej przynależności, aby przed ukończeniem opisu zgłosiły swoje prawa. Zawiadomienia i obwieszczenia dokonywane są nie później niż na 14 dni przed rozpoczęciem opisu.

Na wniosek zobowiązanego, zgłoszony nie później niż podczas opisu i oszacowania wartości nieruchomości, jak również z urzędu, może być wystawiona na licytację wydzielona na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami część zajętej nieruchomości, której cena wywoławcza wystarcza na zaspokojenie wierzyciela egzekwującego. O prowadzeniu egzekucji z wydzielonej części nieruchomości organ egzekucyjny rozstrzyga po oszacowaniu wartości nieruchomości. Na postanowienie organu egzekucyjnego w sprawie prowadzenia egzekucji z wydzielonej części nieruchomości i oszacowania jej wartości przysługuje zażalenie. W przypadku prowadzenia egzekucji z wydzielonej części nieruchomości dalsze postępowanie co do reszty nieruchomości zawiesza się do czasu zakończenia licytacji wydzielonej części.

Szczegółowy sposób przeprowadzenia opisu i oszacowania wartości nieruchomości zawiera rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu przeprowadzenia opisu i oszacowania wartości nieruchomości⁴³³.

Do oszacowania wartości zajętej nieruchomości organ egzekucyjny wyznacza rzeczoznawcę majątkowego.

Zarzuty do opisu i oszacowania wartości nieruchomości mogą być wnoszone przez wszystkich uczestników postępowania egzekucyjnego w terminie 14 dni od dnia ukończenia opisu i oszacowania wartości nieruchomości. Na postanowienie organu egzekucyjnego w sprawie opisu i oszacowania wartości nieruchomości przysługuje zażalenie. Żaden jednak przepis nie nakłada wprost obowiązku pouczenia strony o trybie wniesienia zarzutów. Mimo to, wierzyciel winien wykazać zainteresowanie opisem i oszacowaniem nieruchomości, bowiem w dużej mierze, to właśnie od opisu, a szczególnie oszacowania nieruchomości będzie zależało powodzenie egzekucji. Wójt posiada również bardzo dużą wiedzę na temat nieruchomości przedstawionej do egzekucji, nieruchomości położonej na terenie jego gminy. Zapoznanie się wierzyciela z opisem i oszacowaniem nieruchomości pozwala wierzycielowi na weryfikację tego dokumentu ze stanem faktycznym. Pozwala uniknąć w przyszłości ewentualnego przeszacowania nieruchomości, które nieuchronnie prowadzi do nieskutecznej egzekucji. Żaden potencjalny nabywca nie kupi nieruchomości za cenę wyższą niż jej rynkowa

⁴³³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu przeprowadzenia opisu i oszacowania wartości nieruchomości (Dz. U. z 2014 r., poz. 742);

wartość. Dlatego warto, aby wierzyciel, w ramach czynnego udziału strony w postępowaniu egzekucyjnym z nieruchomości, z opisem i oszacowaniem się zapoznał, a w razie konieczności dokument ten zakwestionował. Ważne jest terminowe wniesienie zażalenia, bowiem uchybienie terminowi do wniesienia zarzutów powoduje bezskuteczność dokonanej przez stronę czynności procesowej, co prowadzić może do zamknięcia drogi dalszego postępowania⁴³⁴.

Jeżeli w stanie nieruchomości, w okresie pomiędzy sporządzeniem opisu i oszacowaniem jej wartości a wyznaczonym terminem licytacji, zajdą istotne zmiany, organ egzekucyjny może przeprowadzić dodatkowy opis i oszacowanie wartości nieruchomości.

Zajętą nieruchomość organ egzekucyjny sprzedaje w drodze licytacji publicznej. Termin licytacji nie może być wyznaczony wcześniej niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia zobowiązanemu opisu i oszacowania wartości nieruchomości. O licytacji organ egzekucyjny zawiadamia przez publiczne obwieszczenie. Obwieszczenie o licytacji doręcza się: uczestnikom postępowania; właściwej jednostce samorządu terytorialnego oraz organom ubezpieczeń społecznych z wezwaniem, aby najpóźniej w dniu licytacji zgłosiły zestawienie podatków i innych danin publicznych, należnych na dzień licytacji; osobom mającym prawo pierwokupu nieruchomości, jeżeli prawo to zostało wpisane do księgi wieczystej prowadzonej dla nieruchomości. Wójt jako wierzyciel wnioskujący o egzekucję z nieruchomości lub jednostka samorządu terytorialnego, dokonując zgłoszenia wszystkich swoich należności, które chcą uzyskać w toku egzekucji. Przy czym dokonując zgłoszenia wierzytelności wójt podaje kwotę podatków lokalnych należnych do dnia licytacji; odsetki za zwłokę wyliczane są na dzień licytacji; podaje się również koszty upomnień doręczonych do dnia licytacji oraz koszty egzekucyjne poniesione przez wierzyciela do dnia licytacji łącznie. Obwieszczenie o licytacji wywiesza się w siedzibach urzędu skarbowego oraz urzędu właściwej jednostki samorządu terytorialnego co najmniej na 30 dni przed jej terminem, a jeżeli wartość nieruchomości została oszacowana na kwotę wyższą niż 83 600 zł - także w dzienniku poczytnym w danej miejscowości. Na wniosek i koszt zobowiązanego lub wierzyciela organ egzekucyjny może zarządzić ogłoszenie o licytacji również w inny wskazany przez nich sposób. W ogłoszeniu w dzienniku podaje się oznaczenie nieruchomości, termin i miejsce licytacji, oszacowaną wartość nieruchomości i cenę wywoławczą oraz wysokość wadium, jakie licytant powinien złożyć. Jeżeli egzekucja dotyczy jednej lub kilku nieruchomości położonych na obszarze działania różnych organów egzekucyjnych, obwieszczenie wywiesza się ponadto w siedzibach

⁴³⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 08.09.2016 r., sygn. akt II FSK 92/15, LEX nr 2143271;

właściwych urzędów skarbowych, a jeżeli obwieszczenie ma być także ogłoszone w prasie, ogłasza się je w dziennikach poczytnych w miejscowościach, w których te urzędy się znajdują.

Z chwilą obwieszczenia o licytacji nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego współwłaścicielowi tej nieruchomości, który nie jest dłużnikiem osobistym, przysługuje prawo przejęcia nieruchomości na własność za cenę nie niższą od oszacowanej wartości nieruchomości. Wniosek o przejęcie składa się nie później niż 3 dnia poprzedzającego dzień licytacji. Jeżeli kilku współwłaścicieli zgłosi wniosek o przejęcie, pierwszeństwo przysługuje temu z nich, który prowadzi gospodarstwo rolne lub pracuje w nim. Jeżeli warunek ten spełnia kilku współwłaścicieli albo nie spełnia go żaden z nich, organ egzekucyjny przyznaje pierwszeństwo temu współwłaścicielowi, który daje najlepszą gwarancję należytego prowadzenia gospodarstwa rolnego. O pierwszeństwie przejęcia nieruchomości rozstrzyga organ egzekucyjny, wydając postanowienie o przybiciu. Na postanowienie to przysługuje zażalenie. Jeżeli nikt nie skorzysta z prawa przejęcia nieruchomości, albo jeżeli przedmiotem egzekucji nie jest nieruchomość wchodząca w skład gospodarstwa rolnego, organ egzekucyjny po dokonaniu obwieszczeń przedstawia akta organowi nadzoru. W przypadku spostrzeżenia niedokładności lub wadliwości postępowania organ nadzoru poleci organowi egzekucyjnemu ich usunięcie.

Na czynności organu egzekucyjnego dotyczące obwieszczenia o licytacji przysługuje skarga. Skargę można wnieść w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia o licytacji. W sprawie skargi, postanowienie wydaje organ egzekucyjny. Na postanowienie organu egzekucyjnego oddalające skargę przysługuje zażalenie.

Osoba przystępujący do licytacji lub osoba, która składa wniosek o przejęcie nieruchomości, ma obowiązek zapłacić wadium. Wadium wynosi jedną dziesiątą części oszacowanej wartości nieruchomości. Wadium składa się w gotówce lub w postaci czeku potwierdzonego wystawionego na organ egzekucyjny. Wadium złożone przez licytanta, któremu udzielono przybicia, zatrzymuje się; pozostałym licytantom zwraca się je niezwłocznie. Nabywca, który nie wykonał w terminie warunków licytacyjnych co do zapłaty ceny, traci wadium. Od nabywcy nieskładającego wadium, który nie wykonał warunków licytacyjnych, ściąga się wadium w trybie egzekucji administracyjnej. Z wadium utraconego przez nabywcę lub od niego ściągniętego pokrywa się koszty egzekucji związane ze sprzedażą.

Licytacja odbywa się publicznie, w obecności i pod nadzorem komornika skarbowego, którym jest kierownik komórki organizacyjnej urzędu skarbowego prowadzącej egzekucję administracyjną. Po wywołaniu licytacji poborca skarbowy podaje do wiadomości obecnych: przedmiot licytacji; cenę wywoławczą; wysokość wadium; termin uiszczenia ceny nabycia;

prawa obciążające nieruchomości, które będą utrzymane w mocy z zaliczeniem i bez zaliczenia na cenę nabycia; zmiany w stanie faktycznym i prawnym nieruchomości, jeżeli zaszły po jej opisie i oszacowaniu wartości.

W licytacji nie mogą uczestniczyć: zobowiązany; pracownicy obsługujący organ egzekucyjny; małżonkowie, dzieci, rodzice i rodzeństwo zobowiązanego oraz pracowników obsługujących organ egzekucyjny; osoby obecne na licytacji w charakterze urzędowym; licytant, który nie wykonał warunków poprzedniej licytacji tej samej nieruchomości; osoby, które mogą nabyć nieruchomość tylko za zezwoleniem organu administracji publicznej, a zezwolenia tego nie przedstawiły. Stawienie się jednego licytanta wystarcza do przeprowadzenia licytacji. Pełnomocnictwo do udziału w licytacji stwierdzone jest dokumentem z podpisem urzędowo lub notarialnie poświadczonym. Podpisy na pełnomocnictwach udzielonych przez państwowe jednostki organizacyjne lub jednostki samorządu terytorialnego oraz na pełnomocnictwach udzielonych adwokatom, radcom prawnym lub doradcom podatkowym nie wymagają poświadczenia.

Licytacja odbywa się ustnie. Postąpienie nie może wynosić mniej niż jeden procent ceny wywołania, z zaokrągleniem wzwyż do pełnych złotych. Zaoferowana cena przestaje wiązać, gdy inny licytant zaoferował cenę wyższą. Po ustaniu postąpień poborca skarbowy, uprzedzając obecnych, że po trzecim obwieszczeniu dalsze postąpienia nie będą przyjęte, obwieszcza trzykrotnie ostatnio zaoferowaną cenę, zamyka licytację i wymienia licytanta, który zaoferował najwyższą cenę. Jeżeli należność wierzyciela wraz z odsetkami z tytułu niezapłacenia jej w terminie i kosztami egzekucyjnymi zostanie uiszczona przed zamknięciem licytacji, poborca skarbowy zamyka licytację, a organ egzekucyjny uchyla zajęcie nieruchomości. Jeżeli nikt nie przystąpił do licytacji, a przedmiotem licytacji jest nieruchomość wchodząca w skład gospodarstwa rolnego, współwłaściciel tej nieruchomości niebędący dłużnikiem osobistym, ma prawo przejęcia nieruchomości na własność za cenę nie niższą od trzech czwartych oszacowanej wartości nieruchomości. Wniosek o przejęcie nieruchomości należy zgłosić w terminie 7 dni od dnia licytacji. Jeżeli nikt nie przystąpił do licytacji, a przedmiotem egzekucji jest własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego lub prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, wierzyciel hipoteczny, inny niż urząd skarbowy, może przejąć to prawo za cenę nie niższą od trzech czwartych oszacowanej wartości nieruchomości; wniosek o przejęcie należy zgłosić w terminie 7 dni od dnia licytacji.

Cena wywoławcza, za którą nieruchomość można nabyć w pierwszej licytacji, wynosi trzy czwarte oszacowanej wartości nieruchomości.

Jeżeli nikt nie zgłosił wniosku o przejęcie nieruchomości na własność, organ egzekucyjny wyznacza drugą licytację, na której cena wywoławcza wynosi 70% oszacowanej wartości nieruchomości. Jeżeli nikt nie przystąpił do drugiej licytacji, przejęcie nieruchomości na własność może nastąpić za cenę nie niższą od 70% wartości nieruchomości, przy czym prawo przejęcia przysługuje wierzycielowi egzekwującemu lub hipotecznemu, z wyjątkiem urzędu skarbowego, oraz współwłaścicielowi. Wniosek o przejęcie nieruchomości wierzyciel lub współwłaściciel składa do organu egzekucyjnego w terminie 7 dni od dnia licytacji. Jeżeli kilku wierzycieli składa wniosek o przejęcie, pierwszeństwo przysługuje temu, kto zaoferował cenę wyższą, a przy równych cenach - temu, czyja należność jest większa.

Jeżeli po drugiej licytacji żaden z wierzycieli lub współwłaścicieli nie przejął nieruchomości na własność, organ egzekucyjny wyznacza trzecią licytację, na której cena wywoławcza wynosi 65% oszacowanej wartości nieruchomości. Jeżeli nikt nie przystąpił do trzeciej licytacji, przejęcie nieruchomości na własność może nastąpić przez wierzyciela egzekwującego lub hipotecznego, za cenę nie niższą od 65% wartości nieruchomości.

Jeżeli po trzeciej licytacji żaden z wierzycieli nie przejął nieruchomości na własność, uchyla się zajęcie nieruchomości. Nowa egzekucja z tej samej nieruchomości może być wszczęta nie wcześniej niż po upływie 12 miesięcy od dnia uchylecia zajęcia nieruchomości. Jeżeli wniosek o wszczęcie nowej egzekucji złożono przed upływem 3 lat od trzeciej licytacji, organ egzekucyjny dokonuje nowego opisu i oszacowania wartości nieruchomości tylko na wniosek zobowiązanego. Zobowiązany może złożyć taki wniosek przed upływem 14 dni od dnia ponownego doręczenia mu wezwania do zapłaty, o czym należy go uprzedzić przy doręczeniu wezwania.

Po zamknięciu licytacji organ egzekucyjny wydaje postanowienie o przybiciu na rzecz licytanta, który zaoferował najwyższą cenę. Postanowienie o przybiciu ogłasza się niezwłocznie po zamknięciu licytacji. Jeżeli skargi lub zażalenia wniesione w toku postępowania egzekucyjnego nie są jeszcze ostatecznie rozstrzygnięte, organ egzekucyjny wstrzymuje wydanie postanowienia o przybiciu do czasu ich rozstrzygnięcia. Gdy przejęcie nieruchomości na własność ma nastąpić po niedojściu do skutku licytacji, organ egzekucyjny udziela przybicia na rzecz przejmującego po wysłuchaniu wnioskodawcy. Postanowienie o przybiciu zawiera firmę lub imię i nazwisko nabywcy, oznaczenie nieruchomości, datę licytacji i cenę nabycia.

Postanowienie o przybiciu doręcza się wierzycielowi, dłużnikowi, nabywcy i osobom, które w toku licytacji zaskarżyły czynności związane z udzieleniem przybicia, jak też zarządcy, który nie jest dłużnikiem, a postanowienie o odmowie przybicia - wierzycielowi, dłużnikowi i

licytantowi, który zaoferował najwyższą cenę. Na postanowienie organu egzekucyjnego co do przybicia przysługuje zażalenie.

Jeżeli nabywca nie wykonał w terminie warunków licytacyjnych co do zapłaty ceny, wygasają skutki przybicia. Uiszczoną część ceny zwraca się. Następstwa te organ egzekucyjny stwierdza postanowieniem, na które przysługuje zażalenie. Wyznaczenie ponownej licytacji może nastąpić, gdy postanowienie stwierdzające wygaśnięcie przybicia stanie się ostateczne.

Z chwilą, gdy postanowienie o przybiciu stało się ostateczne, organ egzekucyjny wzywa licytanta, który uzyskał przybicie, aby w terminie 14 dni od otrzymania wezwania złożył do depozytu organu egzekucyjnego cenę nabycia z potrąceniem wadium złożonego w gotówce. Na wniosek nabywcy organ egzekucyjny może wyznaczyć dłuższy termin uiszczenia ceny nabycia, nieprzekraczający jednak 3 miesięcy. Nabywca może zaliczyć na poczet ceny własną wierzytelność lub jej część, jeżeli znajduje ona pokrycie w cenie nabycia. Za zgodą wierzyciela, którego wierzytelność znajduje pokrycie w cenie nabycia, nabywca może tę wierzytelność zaliczyć na poczet ceny. Zgoda wierzyciela stwierdzona jest dokumentem z podpisem urzędowo lub notarialnie poświadczonym albo wyrażona do protokołu nie później niż w terminie, w którym nabywca ma obowiązek uiścić cenę nabycia.

Jeżeli postanowienie o przybiciu stało się ostateczne i nabywca uiścił cenę nabycia albo postanowienie o ustaleniu ceny nabycia stało się ostateczne i jednostka lub osoba korzystająca z prawa pierwokupu uregulowała całą cenę nabycia, organ egzekucyjny wydaje postanowienie o przyznaniu własności. Na postanowienie o przyznaniu własności przysługuje zażalenie. Postanowienie o przyznaniu własności, które stało się ostateczne, przenosi własność na nabywcę i jest tytułem do ujawnienia na rzecz nabywcy prawa własności w katastrze nieruchomości oraz przez wpis w księdze wieczystej lub podlega złożeniu do zbioru dokumentów. Postanowienie o przyznaniu własności jest także tytułem egzekucyjnym do wprowadzenia nabywcy w posiadanie nieruchomości. Z chwilą, kiedy postanowienie o przyznaniu własności stało się ostateczne, do nabywcy należą pożytki z nieruchomości. Od tej chwili nabywca ponosi również daniny publiczne przypadające z nieruchomości, których płatność przypada w dniu, w którym postanowienie o przyznaniu własności stało się ostateczne, lub po tym dniu. W odniesieniu do podatku od nieruchomości, podatku rolnego czy podatku leśnego, na nabywcy spoczywa obowiązek podatkowy od następnego miesiąca po miesiącu, w którym postanowienie o przyznaniu własności stało się ostateczne. Niestety w praktyce zdarzają się przypadki opodatkowania nowego nabywcy od chwili licytacji. Niestety nie jest to właściwe postępowanie.

Postanowienie o przyznaniu własności, które stało się ostateczne, wraz z planem podziału kwoty uzyskanej z egzekucji jest tytułem do wykreślenia w księdze wieczystej lub w zbiorze dokumentów wszelkich praw, które według planu podziału wygasły. Na podstawie postanowienia o przyznaniu własności wykreśla się wszystkie hipoteki obejmujące nieruchomości, jeżeli w postanowieniu stwierdzono zapłacenie przez nabywcę całej ceny nabycia gotówką lub czekiem potwierdzonym.

U.p.e.a. przewiduje również egzekucję z ułamkowej części nieruchomości oraz egzekucję prawa użytkowania wieczystego.

7. Zbieg egzekucji

W przypadku zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej do tej samej rzeczy albo prawa majątkowego egzekucje do tej rzeczy albo prawa majątkowego prowadzi łącznie sądowy organ egzekucyjny albo organ egzekucyjny, który jako pierwszy dokonał zajęcia, a w razie niemożności ustalenia tego pierwszeństwa - organ, który dokonał zajęcia na poczet należności w wyższej kwocie. Zbieg egzekucji nie oznacza zbiegu prowadzonych postępowań egzekucyjnych administracyjnego czy sądowego, w ramach których komornik sądowy czy organ egzekucyjny zastosował środek egzekucyjny, tj. egzekucję do tej samej rzeczy albo prawa i tej samej osoby. Zbieg egzekucji to sytuacja odnosząca się do konkretnego, tego samego podmiotu oraz przedmiotu, rzeczy lub prawa, do którego skierowano egzekucję w trybie sądowym i administracyjnym.⁴³⁵ W przypadku zbiegu egzekucji administracyjnej prowadzonej na podstawie jednolitego tytułu wykonawczego państwa członkowskiego Unii Europejskiej albo zagranicznego tytułu wykonawczego określonych w ustawie o wzajemnej pomocy i egzekucji sądowej do tej samej rzeczy albo prawa majątkowego - egzekucje do tej rzeczy albo prawa majątkowego prowadzi łącznie administracyjny organ egzekucyjny.

Zbieg egzekucji administracyjnej i sądowej nie wstrzymuje czynności egzekucyjnych.

Jeżeli prowadzenie łącznie egzekucji należy do sądowego organu egzekucyjnego, organ egzekucyjny: sporządza i przekazuje sądowemu organowi egzekucyjnemu odpisy tytułu wykonawczego z oznaczeniem celu, któremu ma służyć, dokumentu zajęcia oraz innych dokumentów niezbędnych do prawidłowego przeprowadzenia egzekucji; zwraca wierzycielowi niewykorzystaną zaliczkę; przekazuje sądowemu organowi egzekucyjnemu kwoty uzyskane wskutek zajęcia rzeczy albo prawa majątkowego, do których nastąpił zbieg egzekucji

⁴³⁵ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 27.02.2018 r., sygn. akt I SA/Sz 17/18, LEX nr 2479980;

administracyjnej i sądowej, w przypadku gdy kwoty te nie zostały wypłacone wierzycielowi przed przekazaniem sądowemu organowi egzekucyjnemu odpisów tytułów wykonawczych; zawiadamia zobowiązanego lub dłużnika zajętej wierzytelności o przekazaniu egzekucji sądowemu organowi egzekucyjnemu i umorzeniu opłaty za czynność egzekucyjną, dokonaną w egzekucji, w której wystąpił zbieg. Organ egzekucyjny opatruje odpis tytułu wykonawczego adnotacją o wysokości należnych kosztów egzekucyjnych powstałych w postępowaniu egzekucyjnym, w którym powstał zbieg, oraz zakresie, w jakim należność została zaspokojona.

Organ egzekucyjny, zawiadamia wierzyciela, zobowiązanego i dłużnika zajętej wierzytelności o przekazaniu egzekucji sądowemu organowi egzekucyjnemu.

Organ egzekucyjny, który przejął prowadzenie łącznie egzekucji do rzeczy albo prawa majątkowego, do których nastąpił zbieg, prowadzi je w trybie egzekucji administracyjnej. Organ egzekucyjny, który przejął prowadzenie łącznie egzekucji do rzeczy albo prawa majątkowego zawiadamia zobowiązanego i dłużnika zajętej wierzytelności o wysokości opłaty za prowadzenie egzekucji. Na żądanie sądowego organu egzekucyjnego organ egzekucyjny, który przejął prowadzenie łącznie egzekucji, informuje o jej przebiegu.

W przypadku kolejnego zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej do tej samej rzeczy albo prawa majątkowego egzekucję sądową przejmuje organ egzekucyjny, który prowadzi łącznie egzekucje w wyniku pierwszego zbiegu egzekucji.

Organ egzekucyjny prowadzący łącznie egzekucje kończy, w formie postanowienia, egzekucję sądową z rzeczy albo prawa majątkowego, przejętą od sądowego organu egzekucyjnego, jeżeli jej dalsze prowadzenie jest niemożliwe, niecelowe lub jeżeli jest oczywiste, że nie uzyska się kwoty wyższej od kosztów tej egzekucji. W postanowieniu organ egzekucyjny uchyla również czynności egzekucyjne podjęte w ramach tej egzekucji. Postanowienie doręcza się wierzycielowi, zobowiązanemu, dłużnikowi zajętej wierzytelności oraz sądowemu organowi egzekucyjnemu, od którego przejęto egzekucję. Na postanowienie to zażalenie przysługuje wierzycielowi niebędącemu organem egzekucyjnym oraz zobowiązanemu.

Spór o właściwość między organami egzekucyjnymi rozstrzyga, na wniosek organu egzekucyjnego pozostającego w sporze, dyrektor izby administracji skarbowej właściwy ze względu na siedzibę organu egzekucyjnego, który pierwszy dokonał zajęcia, a w razie niemożności ustalenia tego pierwszeństwa - dyrektor izby administracji skarbowej właściwy ze względu na siedzibę organu egzekucyjnego, który dokonał zajęcia na poczet należności w wyższej kwocie.

Doręczenia pomiędzy organami egzekucyjnymi oraz pomiędzy organem egzekucyjnym a komornikiem sądowym dokonuje się z użyciem środków komunikacji elektronicznej. Jeżeli doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest niemożliwe z przyczyn technicznych, w czasie niezbędnym do przywrócenia ich funkcjonowania doręczenia dokonuje się w postaci papierowej. Sposób sporządzania i dokonywania doręczeń z użyciem środków komunikacji elektronicznej odpisów dokumentów w przypadku wystąpienia zbiegu egzekucji, określa rozporządzenie w sprawie sposobu sporządzania i dokonywania doręczeń z użyciem środków komunikacji elektronicznej odpisów dokumentów w przypadku wystąpienia zbiegu egzekucji⁴³⁶.

Jeśli mowa o zbiegu egzekucji w praktyce, to obserwuje się zjawisko celowego doprowadzania zbiegu egzekucji administracyjnej z egzekucją sądową. Dzieje się tak najczęściej, gdy gmina otrzymuje od komornika sądowego zawiadomienie o licytacji nieruchomości swojego dłużnika. Często dłużnik ten okazał się dla należności z tytułu podatków lokalnych już nieściągalny, a jedyny jego majątek, z którego można zaległość wyegzekwować, to nieruchomość. Pojawia się jednak problem, bo zaległości podatkowe dochodzone są w egzekucji administracyjnej, a egzekucję z nieruchomości, do której chce dołączyć wójt, prowadzi komornik sądowy. Co w tej sytuacji robi wierzyciel? Wnioskuje do naczelnika urzędu skarbowego właściwego według miejsca położenia nieruchomości o egzekucję z nieruchomości, którą licytuje komornik sądowy. W odpowiedzi na wniosek wójta naczelnik urzędu skarbowego, składa do sądu prowadzącego księgę wieczystą nieruchomości wniosek o wpis o wszczęciu egzekucji. Wpis przez sąd wieczystoksięgowy ostrzeżenia w dziale III księgi wieczystej o egzekucji z nieruchomości wszczętej przez naczelnika urzędu skarbowego, doprowadza do zbiegu egzekucji administracyjnej z egzekucją sądową. Wówczas na podstawie art. 62 § 1 u.p.e.a., skoro to komornik sądowy dokonał pierwszy zajęcia, naczelnik urzędu skarbowego przekazuje swoje akta sprawy egzekucyjnej do dalszego, łącznego postępowania komornikowi sądowemu. Po co to wszystko? Czy wójt nie mógł przekazać tytułu wykonawczego bezpośrednio komornikowi sądowemu? Nie mógł. Podatkom lokalnym przysługuje egzekucja administracyjna. Egzekucja sądowa możliwa jest jedynie w przypadku zbiegu egzekucji. Jeśli egzekucję z nieruchomości, do której chciał przystąpić wójt prowadził komornik sądowy, to należało doprowadzić do zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową, aby w majestacie prawa podatki lokalne mógł egzekwować komornik sądowy.

⁴³⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 września 2016 r. w sprawie sposobu sporządzania i dokonywania doręczeń z użyciem środków komunikacji elektronicznej odpisów dokumentów w przypadku wystąpienia zbiegu egzekucji (Dz. U. z 2016 r., poz. 1416);

Rozważając zagadnienie zbiegu egzekucji, pragnę zwrócić uwagę na niekonsekwencję ustawodawcy w terminologii jaka pojawia się w u.p.e.a. Postępowanie w razie łącznej egzekucji prowadzonej przez sądowy organ egzekucyjny wymaga przekazania akt sprawy przez naczelnika urzędu skarbowego do komornika sądowego. Kwestię tę reguluje art. 62b u.p.e.a., który stanowi między innymi, że administracyjny organ egzekucyjny sporządza i przekazuje sądowemu organowi egzekucyjnemu odpisy tytułu wykonawczego z oznaczeniem celu, któremu ma służyć, dokumentu zajęcia oraz innych dokumentów niezbędnych do prawidłowego przeprowadzenia egzekucji. Pojęcie i potrzebę odpisu tytułu wykonawczego reguluje art. 26b w związku z art. 26 § 5 pkt 1 u.p.e.a. Odpis tytułu wykonawczego, służy zatem wszczęciu postępowania egzekucyjnego, które następuje z chwilą doręczenia odpisu tytułu wykonawczego dłużnikowi. Kwestię dokumentu, który jest potrzebny w razie prowadzenia egzekucji przez więcej niż jeden organ egzekucyjny rozstrzyga art. 26c u.p.e.a., wskazując na wydanie przez wierzyciela dalszego tytułu wykonawczego. W mojej ocenie, w przypadku zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową, przekazanie przez naczelnika urzędu skarbowego komornikowi tytułów wykonawczych, które wzięły udział w zbiegu. Wierzyciel natomiast wystawia dalszy tytuł wykonawczy i kieruje go do naczelnika urzędu skarbowego. Pogląd ten potwierdzają zapisy art. 26c u.p.e.a., przepisy wykonawcze i praktyka. Art. 26c u.p.e.a. stanowi, że w razie potrzeby prowadzenia egzekucji przez więcej niż jeden organ egzekucyjny lub zabezpieczenia należności pieniężnej hipoteką przymusową, w tym hipoteką morską przymusową, wierzyciel wydaje dalszy tytuł wykonawczy. Dalszy tytuł wykonawczy poza wymogami, poza wymogami jakie musi spełniać każdy tytuł, zawiera także numer porządkowy oraz oznaczenie celu, dla którego został wydany. Cel ten uwidaczniany jest w pozycji 5 tytułu wykonawczego przez zaznaczenie krzyżykiem pola 1. prowadzenie egzekucji przez inny organ egzekucyjny. Po wydaniu dalszego tytułu wykonawczego wierzyciel występuje do organu egzekucyjnego o nadanie temu tytułowi wykonawczemu klauzuli o skierowaniu dalszego tytułu wykonawczego do egzekucji. Zobowiązaniem nie doręcza się odpisu dalszego tytułu wykonawczego. Uzupełnieniem tej regulacji są zapisy § 16 r.p.w.n.p. Jeżeli zachodzi konieczność prowadzenia egzekucji przez więcej niż jeden administracyjny organ egzekucyjny, wierzyciel przekazuje dalszy tytuł wykonawczy do organu egzekucyjnego właściwego do zastosowania środków egzekucyjnych, do których organ egzekucyjny prowadzący postępowanie egzekucyjne nie jest właściwy, z wnioskiem o nadanie klauzuli o skierowaniu dalszego tytułu wykonawczego do egzekucji administracyjnej i zastosowanie środków egzekucyjnych wskazanych przez wierzyciela. Wierzyciel wraz z dalszym tytułem wykonawczym przekazuje jednocześnie organowi egzekucyjnemu właściwemu do

zastosowania środków egzekucyjnych informację zawierającą: oznaczenie organu egzekucyjnego prowadzącego postępowanie egzekucyjne; dane zobowiązanego, jeżeli uległy zmianie po wystawieniu tytułu wykonawczego; wysokość dochodzonej należności pieniężnej, w tym odsetek z tytułu niezapłacenia w terminie należności pieniężnej i kosztów upomnienia, należnych na dzień sporządzenia tej informacji. Wierzyciel będący jednocześnie organem egzekucyjnym przekazuje organowi egzekucyjnemu właściwemu do zastosowania środków egzekucyjnych informację o wysokości: naliczonej i wyegzekwowanej opłaty manipulacyjnej; naliczonej i wyegzekwowanej opłaty za dokonane czynności egzekucyjne ze wskazaniem czynności; naliczonych i wyegzekwowanych wydatków egzekucyjnych. Wierzyciel informuje organ egzekucyjny prowadzący postępowanie egzekucyjne o skierowaniu dalszego tytułu wykonawczego do organu egzekucyjnego właściwego do zastosowania środków egzekucyjnych.

8. Zakończenie postępowania egzekucyjnego

W zależności od przebiegu postępowania egzekucyjnego, może się ono zakończyć w różny sposób.

W przypadku, gdy organ egzekucyjny stwierdzi, że w postępowaniu egzekucyjnym dotyczącym należności pieniężnej nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne, umarza postępowanie egzekucyjne. Kolejna egzekucja może być wszczęta dopiero po wskazaniu przez wierzyciela majątku, z którego można zaspokoić wierzytelność.

Najlepszym zakończeniem postępowania egzekucyjnego jest wyegzekwowanie zaległości, na którą wierzyciel wystawił tytuł wykonawczy. Rozliczenie kwot uzyskanych w toku egzekucji, bez względu na to jaki środek egzekucyjny zastosowano, następuje zgodnie z art. 115 u.p.e.a. Natomiast podział kwoty w przypadku zbiegu egzekucji rozstrzyga art. 115a u.p.e.a.

Z kwoty uzyskanej z egzekucji zaspokaja się w następującej kolejności: koszty egzekucyjne i koszty upomnienia, następnie należności zabezpieczone hipoteką morską lub przywilejem na statku morskim wraz ze świadczeniami ubocznymi, po nich należności zabezpieczone hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym i zastawem skarbowym albo korzystające z ustawowego pierwszeństwa oraz prawa, które ciążyły na nieruchomości przed dokonaniem w księdze wieczystej wpisu o wszczęciu egzekucji lub przed złożeniem do zbioru dokumentów wniosku o dokonanie takiego wpisu wraz ze świadczeniami ubocznymi, dalej zaspokajane są należności, do których stosuje się przepisy działu III o.p. wraz z odsetkami za

zwłokę od tych należności, oraz należności z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne, o ile nie zostały zaspokojone w trzeciej kolejności, a na końcu inne należności i odsetki. Skoro przy podziale sumy uzyskanej z egzekucji kolejność zaspokajania wierzycieli a także kolejność zaliczania kwoty uzyskanej w egzekucji na poszczególne kategorie należności określa ściśle art. 115 u.p.e.a., to oznacza to, że w żadnym przypadku nie można od tej kolejności odstąpić. W rezultacie zawsze w pierwszej kolejności zaspokajane są koszty egzekucyjne i koszty upomnienia wymienione w art. 115 § 1 pkt 1 u.p.e.a.⁴³⁷ Przy podziale kwoty uzyskanej z egzekucji z nieruchomości lub egzekucji przejętej po wystąpieniu zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową, po kosztach egzekucyjnych i kosztach upomnienia zaspokajają się należności alimentacyjne, a następnie należności za pracę za okres 3 miesięcy, do wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego w odrębnych przepisach, oraz renty z tytułu odszkodowania za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci i koszty zwykłego pogrzebu zobowiązanego, a po należnościach zabezpieczonych hipoteką morską, przywilejem na statku morskim, hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym i zastawem skarbowym albo korzystających z ustawowego pierwszeństwa oraz prawach, które ciążyły na nieruchomości przed dokonaniem w księdze wieczystej wpisu o wszczęciu egzekucji lub przed złożeniem do zbioru dokumentów wniosku o dokonanie takiego wpisu - należności za pracę niezaspokojone w kolejności wcześniejszej. Przy podziale sumy uzyskanej z egzekucji nieruchomości kolejność zaspokajania wierzycieli określa ściśle art. 115 u.p.e.a. Oznacza to, że w żadnym przypadku nie można od tej kolejności odstąpić przez zastosowanie reguł określonych w art. 7 k.p.a., tzn. mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli.⁴³⁸ Jeżeli przedmiotem egzekucji jest własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego lub prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, wierzytelność spółdzielni mieszkaniowej z tytułu niewniesionego wkładu budowlanego związana z tym prawem zaspokajają się przed należnością zabezpieczoną hipotecznie na tym prawie.

Należności zabezpieczone hipoteką morską lub przywilejem na statku morskim oraz należności zabezpieczone hipoteką, zastawem, zastawem rejestrowym i zastawem skarbowym albo korzystające z ustawowego pierwszeństwa oraz prawa, które ciążyły na nieruchomości przed dokonaniem w księdze wieczystej wpisu o wszczęciu egzekucji lub przed złożeniem do zbioru dokumentów wniosku o dokonanie takiego wpisu zaspokajają się do wysokości kwoty

⁴³⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13.01.2017 r., sygn. akt I SA/Lu 723/16, LEX nr 2227018;

⁴³⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 09.07.2013 r., sygn. akt I SA/Gd 469/13, LEX nr 1368566; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 07.06.2011 r., sygn. akt II FSK 1364/10, LEX nr 1082992;

uzyskanej ze sprzedaży rzeczy albo z realizacji prawa zbywalnego obciążonego. Jeżeli uzyskana kwota nie wystarcza na zaspokojenie wszystkich zabezpieczonych należności, należności te zaspokajają się w kolejności odpowiadającej przysługującemu im pierwszeństwu, a jeżeli mają równe pierwszeństwo albo nie stosuje się do nich zasady pierwszeństwa - proporcjonalnie w stosunku, w jakim pozostają do siebie. Jeżeli z kwoty uzyskanej z egzekucji zaspokojeniu podlegają zarówno wierzytelności zabezpieczone hipoteką, jak i prawa lub roszczenia ciężące na nieruchomości, o pierwszeństwie między hipoteką a tymi prawami lub roszczeniami rozstrzyga chwila, od której liczy się skutki wpisu hipoteki, prawa lub roszczenia do księgi wieczystej. Roszczenia nabywcy wynikające z odstąpienia od umowy deweloperskiej, o której mowa w art. 3 pkt 5 ustawy o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego⁴³⁹, lub z przekształcenia roszczenia z umowy deweloperskiej w toku postępowania restrukturyzacyjnego lub upadłościowego, podlegają zaspokojeniu z kwoty uzyskanej z egzekucji z nieruchomości, na której prowadzone jest przedsięwzięcie deweloperskie, na takich samych zasadach, jak roszczenie z umowy deweloperskiej, z pierwszeństwem wynikającym z ujawnienia w księdze wieczystej przysługującego nabywcy roszczenia z umowy deweloperskiej także w przypadku, gdy wpis o ujawnieniu tego roszczenia został wykreślony.

Jeżeli kwota przeznaczona do podziału nie wystarcza na zaspokojenie w całości wszystkich należności, należności dalszej kolejności zaspokajają się dopiero po pełnym zaspokojeniu należności wcześniejszej kolejności, a gdy kwota nie wystarcza na pokrycie w całości wszystkich należności tej samej kolejności, należności te zaspokajają się proporcjonalnie do wysokości każdej z nich.

Podział kwoty uzyskanej w przypadku zbiegu egzekucji reguluje art. 115a u.p.e.a. Organ egzekucyjny dokonuje podziału kwoty uzyskanej ze sprzedaży rzeczy albo wykonania prawa majątkowego, do których wystąpił zbieg egzekucji. Jeżeli kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy albo wykonania prawa majątkowego wystarczają na zaspokojenie wierzycieli, organ egzekucyjny bezzwłocznie przekazuje wierzycielom przypadające im kwoty. W przypadku, gdy kwoty uzyskane ze sprzedaży rzeczy albo wykonania prawa majątkowego nie wystarczają na zaspokojenie wierzycieli, organ egzekucyjny informuje wierzycieli o sposobie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji. Wierzyciel może złożyć wniosek o wydanie postanowienia w sprawie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji. Wniosek składa się do organu egzekucyjnego w terminie 7 dni od dnia doręczenia informacji o podziale kwoty. We wniosku wskazuje się

⁴³⁹ Ustawa z dnia 16 września 2011 roku o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz. U. z 2019 r., poz. 1805);

przyczyny, z powodu których wierzyciel nie zgadza się z podziałem. Wniosek o wydanie postanowienia w sprawie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji rozpatruje organ egzekucyjny po uprzednim zawiadomieniu wierzycieli uczestniczących w podziale o złożonym wniosku i o możliwości wzięcia czynnego udziału w tym postępowaniu. Na postanowienie organu egzekucyjnego w sprawie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji przysługuje wierzycielom i zobowiązanemu zażalenie. W przypadku złożenia wniosku o wydanie postanowienia w sprawie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji, kwoty uzyskane z egzekucji wpłaca się na wydzielony rachunek bankowy organu egzekucyjnego z oprocentowaniem udzielanym przez bank dla wkładów wypłacanych na każde żądanie. Jeżeli nie złożono wniosku o wydanie postanowienia w sprawie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji w terminie lub postanowienie w sprawie podziału kwoty uzyskanej z egzekucji stało się ostateczne, organ egzekucyjny przekazuje wierzycielom przypadające im kwoty. Jeżeli egzekucja jest prowadzona z prawa majątkowego wykonywanego okresowo, organ egzekucyjny informuje też, w jakim procencie przypada na każdego wierzyciela udział w kwotach uzyskanych z egzekucji. Jeżeli nastąpiła zmiana podstaw podziału, organ egzekucyjny informuje wierzycieli o nowym podziale udziałów wierzycieli w kwotach uzyskanych z egzekucji. Organ egzekucyjny przekazuje wierzycielowi przypadające mu należności pieniężne, jeżeli wynoszą one więcej niż 20 zł, chyba że dochodzone należności pieniężne nie przekraczają tej kwoty.

Jeszcze inaczej rzecz wygląda, gdy dotyczy podziału kwoty uzyskanej z egzekucji z nieruchomości. Do tego zagadnienia odnosi się regulacja zawarta w art. 115b – art. 115g u.p.e.a. Organ egzekucyjny sporządza plan podziału kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości niezwłocznie, gdy postanowienie o przyznaniu własności nieruchomości staje się ostateczne. W podziale kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości oprócz wierzycieli egzekwujących uczestniczą: wierzyciele składający tytuł wykonawczy z dowodem doręczenia dłużnikowi wezwania do zapłaty i wierzyciele, którzy uzyskali zabezpieczenie powództwa, jeżeli zgłosili się najpóźniej w dniu uprawomocnienia się postanowienia o przyznaniu własności nieruchomości; osoby, które przed zajęciem nieruchomości nabyły do niej prawa stwierdzone w protokole opisu i oszacowania wartości nieruchomości lub prawa których zostały zgłoszone i udowodnione najpóźniej w dniu uprawomocnienia się postanowienia o przyznaniu własności; pracownicy co do stwierdzonych dokumentem należności za pracę, jeżeli zgłosili swe roszczenia przed sporządzeniem planu podziału. Jeżeli wierzytelność hipoteczna nie jest stwierdzona tytułem wykonawczym, należność przypadającą wierzycielowi hipotecznemu pozostawia się w depozycie organu egzekucyjnego. Jeżeli przy sporządzaniu planu podziału okaże się, że nabywca, uiszczając cenę, potracił wierzytelność, która się w niej nie mieści,

organ egzekucyjny postanowieniem zobowiązuje nabywcę do uzupełnienia ceny w terminie 7 dni. Na postanowienie to przysługuje zażalenie. W planie podziału organ egzekucyjny wymienia osoby, dla których jest przeznaczona kwota przypadająca od nabywcy. W tej części plan podziału stanowi dla nich tytuł egzekucyjny przeciwko nabywcy. Wierzyciel, któremu przysługuje roszczenie przeciwko nabywcy, nabywa z mocy prawa hipotekę na sprzedanej nieruchomości. Ujawnienie hipoteki w księdze wieczystej lub w zbiorze dokumentów następuje na wniosek wierzyciela. Jeżeli hipoteka nie jest wyczerpana i może jeszcze służyć zabezpieczeniu wierzyciela, reszta kwoty pozostaje w depozycie organu egzekucyjnego aż do ustania stosunku prawnego uzasadniającego korzystanie z hipoteki. W przypadku hipoteki zabezpieczającej wiele wierzytelności, gdy łączna kwota wierzytelności przewyższa sumę wymienioną we wpisie hipoteki, a wierzyciel nie wskazał do dnia, w którym postanowienie o przyznaniu własności stało się ostateczne, które z wierzytelności i w jakiej wysokości mają zostać zaspokojone, zaspokaja się wszystkie wierzytelności proporcjonalnie do ich wysokości. Jeżeli wierzytelność jest zabezpieczona na kilku nieruchomościach łącznie, wierzyciel powinien przed uprawomocnieniem się postanowienia o przyznaniu własności złożyć oświadczenie, czy i w jakiej wysokości żąda zaspokojenia z każdej ze sprzedanych nieruchomości. Jeżeli w powyższym terminie tego nie uczyni, a podzielona ma być suma uzyskana tylko z jednej nieruchomości, jego wierzytelność przyjmuje się do rozrachunku w całości; jeżeli natomiast podziałowi podlegają kwoty uzyskane ze sprzedaży kilku łącznie obciążonych nieruchomości, na wierzytelność łącznie zabezpieczoną przypada z każdej z kwot podlegających podziałowi taka część, jaka odpowiada stosunkowi kwoty pozostającej po zaspokojeniu należności z wcześniejszą kolejnością do sumy tych kwot. Kwotę wydzieloną na zaspokojenie wierzytelności, której uiszczenie jest zależne od warunku zawieszającego albo od wyniku sporu, w którym wierzyciel uzyskał zabezpieczenie powództwa, pozostawia się w depozycie organu egzekucyjnego. Kwotę wydzieloną na zaspokojenie wierzytelności, której uiszczenie jest zależne od warunku rozwiązującego, wydaje się wierzycielowi bez zabezpieczenia. Jeżeli jednak obowiązek zabezpieczenia zwrotu ciąży na wierzycielu z mocy istniejącego między nim a zobowiązanym stosunku prawnego, organ egzekucyjny pozostawia wydzieloną kwotę w depozycie organu egzekucyjnego.

9. Koszty postępowania egzekucyjnego obciążające wierzyciela

Egzekucja podatków samorządowych pociąga za sobą koszty. Problem ten regulują przede wszystkim zapisy art. 64 – art. 66 u.p.e.a. W ramach kosztów powstających podczas postępowania egzekucyjnego wyróżniamy: opłaty za czynności egzekucyjne, opłatę manipulacyjną, wydatki egzekucyjne, a wszystko to razem zwane jest kosztami egzekucyjnymi. Opłaty za czynności egzekucyjne ustawodawca wskazuje w konkretnej wysokości. Na przykład za zajęcie wynagrodzenia za pracę organ egzekucyjny naliczy 4% egzekwowanej należności, nie mniej jednak niż 2,50 zł. Za zajęcie rachunku bankowego 5% kwoty egzekwowanej należności, nie mniej jednak niż 4,20 zł. Zaś opłata manipulacyjna wynosi 1% kwoty egzekwowanych należności pieniężnych objętych każdym tytułem wykonawczym, nie mniej jednak niż 1,40 zł. Jako pierwsza powstaje opłata manipulacyjna. Obowiązek uiszczenia opłaty manipulacyjnej powstaje z chwilą doręczenia zobowiązanemu odpisu tytułu wykonawczego. Natomiast wydatkami egzekucyjnymi są koszty faktycznie poniesione przez organ egzekucyjny w związku z prowadzeniem egzekucji. Art. 64b u.p.e.a. zawiera katalog otwarty wydatków egzekucyjnych, enumeratywnie je wskazując. Ważnym jest, że zapłata egzekwowanej należności po dokonaniu czynności egzekucyjnych nie zwalnia od obowiązku uiszczenia opłaty manipulacyjnej oraz opłat za czynności egzekucyjne i wydatków egzekucyjnych.

Co do zasady koszty egzekucyjne obciążają dłużnika. Jednak zgodnie z art. 64c § 4 u.p.e.a., wierzyciel pokrywa koszty egzekucyjne, jeżeli nie mogą być one ściągnięte od zobowiązanego. Regulacja tu zawarta nie wymienia przyczyn niemożliwości ściągnięcia kosztów egzekucyjnych od zobowiązanego, nie rozróżniając w tym przedmiocie powodów faktycznych i prawnych⁴⁴⁰. Na organie egzekucyjnym ciąży obowiązek wykazania przesłanki koniecznej dla obciążenia kosztami egzekucyjnymi wierzyciela, to jest niemożliwości ściągnięcia tych kosztów od zobowiązanego⁴⁴¹. W tej sytuacji wierzyciel nie tylko nie odzyskuje od zobowiązanego dochodzonej należności, ale jest obciążany kosztami bezskutecznej egzekucji. Organ egzekucyjny winien pamiętać, że postępowanie egzekucyjne musi być prowadzone w taki sposób, by w sytuacji, gdy stwierdza się w jego toku, że zobowiązany nie może pokryć nawet kosztów egzekucyjnych, nie narażać wierzyciela na dodatkowe koszty egzekucyjne na skutek podejmowania kolejnych czynności⁴⁴². Oprócz

⁴⁴⁰ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 maja 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 1098/18, LEX nr 2683552;

⁴⁴¹ Wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1045/15, LEX nr 2303854;

⁴⁴² Por. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 października 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 474/18, LEX nr 2567130;

wskazania podstawy prawnej obciążenia wierzyciela kosztami egzekucyjnymi, organ egzekucyjny winien wziąć pod uwagę, czy rozstrzygnięcie o kosztach będzie zgodne z zasadami ogólnymi postępowania egzekucyjnego zawartymi w ustawie, w szczególności zasadą celowości postępowania, to jest czy nie obciąża się wierzyciela opłatami za czynności, co do których już przed ich podjęciem wiadomo, że nie doprowadzą do pokrycia kosztów egzekucyjnych. Zatem zasady ogólne postępowania egzekucyjnego muszą być brane pod uwagę przy wydaniu orzeczenia w zakresie obciążenia wierzyciela kosztami egzekucyjnymi.⁴⁴³ Ustawodawca przez użycie w treści przepisu art. 64c § 4 u.p.e.a. regulacji „wierzyciel pokrywa” nie pozostawił organowi egzekucyjnemu możliwości wyboru, czy wierzyciela obciążyć kosztami egzekucyjnymi, czy też nie⁴⁴⁴. Jednak koszty egzekucyjne nie mogą stać się „karą” dla wierzyciela, który je ponosi. Stosunek wysokości kosztów egzekucyjnych za podjęcie opłaty te zostały naliczone powinien pozostawać w racjonalnej zależności.⁴⁴⁵

Koszty egzekucyjne są ryzykiem, jakie ponosi wierzyciel nawet jeśli mogłyby być one ściągnięte od zobowiązanego. Przykładem jest prowadzenie egzekucji na podstawie decyzji nieostatecznej, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Skoro decyzja wierzyciela określająca spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, została uchylona, to koszty egzekucyjne powstałe w prawidłowo wszczętym i prowadzonym – na podstawie tytułów egzekucyjnych wystawionych w oparciu o tę decyzję – postępowaniu egzekucyjnym winien, zgodnie z art. 64c § 4 u.p.e.a., ponieść wierzyciel, gdyż to on ponosi ryzyko wszczęcia i prowadzenia egzekucji na podstawie nieostatecznej decyzji⁴⁴⁶.

Wierzyciel ponosi również koszty egzekucyjne jeżeli spowodował niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji. Jeżeli po pobraniu od zobowiązanego należności z tytułu kosztów egzekucyjnych okaże się, że wszczęcie i prowadzenie egzekucji było niezgodne z prawem, należności te, wraz z naliczonymi od dnia ich pobrania odsetkami ustawowymi, organ egzekucyjny zwraca zobowiązanemu, a jeżeli niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji spowodował wierzyciel, obciąża nimi wierzyciela. Przepis art. 64c § 3 u.p.e.a. odnosi się do sytuacji, gdy wyjście na jaw wszczęcia i prowadzenia egzekucji niezgodnie z prawem nastąpi po pobraniu od zobowiązanego należności z tytułu kosztów egzekucyjnych. Brak jest

⁴⁴³ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 marca 2019 r., sygn. akt I SA/Bd 83/19, LEX nr 2641462; por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 813/18, LEX nr 2628095;

⁴⁴⁴ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 listopada 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 664/18, LEX nr 2597663;

⁴⁴⁵ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 1024/17, LEX nr 2432544;

⁴⁴⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1572/16, LEX nr 2291323;

podstaw, by tę „niezgodność z prawem” rozumieć zawężająco.⁴⁴⁷ Koniecznym więc warunkiem obciążenia wierzyciela kosztami postępowania egzekucyjnego jest wykazanie, że w sprawie prowadzonego postępowania zaistniały przesłanki określone w art. 64c § 3 u.p.e.a., to jest że niezgodne z prawem wszczęcie postępowania egzekucyjnego zostało spowodowane przez wierzyciela⁴⁴⁸. Niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji może być rezultatem na przykład wad w samym tytule wykonawczym, mających często jedynie formalny charakter; albo uznanie za niezgodny z prawem akt administracyjny, stanowiący podstawę tytułu wykonawczego⁴⁴⁹; albo gdy decyzja leżąca u podstaw wszczęcia postępowania egzekucyjnego straciła przymiot ostateczności z powodu przywrócenia terminu do wniesienia środka zaskarżenia w oparciu o wyrok sądu administracyjnego⁴⁵⁰. „Niezgodność z prawem” dotyczy nie tylko czynności wierzyciela lub organu egzekucyjnego, ale również podstawy prawnej egzekucji. Jeżeli bowiem podstawa prawna egzekucji (decyzja administracyjna) była niezgodna z prawem i to w sposób, który doprowadził do wyeliminowania jej z obrotu prawnego, to prowadzenie egzekucji w oparciu o taką decyzję było bezpodstawne, a nadto niezgodne z prawem. Bez znaczenia przy tym jest, że sama egzekucja była prowadzona zgodnie z prawem, na podstawie prawidłowo wystawionego tytułu wykonawczego w oparciu o wówczas istniejącą prawomocną i wykonalną decyzję.⁴⁵¹ Przez niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji należy rozumieć również sytuację, w której okoliczność wszczęcia i prowadzenia egzekucji w sposób sprzeczny z prawem zostanie ujawniona po wyegzekwowaniu należności z tytułu kosztów egzekucyjnych, nawet jeżeli w dacie wszczęcia egzekucji administracyjnej i powstania pierwszych kosztów egzekucyjnych organ nie mógł wiedzieć, że realizowana decyzja została wydana z naruszeniem prawa⁴⁵².

Organ egzekucyjny – co do zasady – wszczyna postępowanie egzekucyjne i wykonuje egzekucję na wniosek wierzyciela, który jest dysponentem tego postępowania. Wierzyciel winien zatem liczyć się z koniecznością zaspokojenia kosztów organu egzekucyjnego także w sytuacji, gdy nie da się ich ściągnąć od zobowiązanego, zwłaszcza że przepisy ustawy egzekucyjnej nie uzależniają obciążenia wierzyciela kosztami egzekucyjnymi od skuteczności egzekucji, ich intencją jest bowiem zwrócenie organowi egzekucyjnemu kosztów prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Oznacza to, że wierzyciel nie może uchylić się

⁴⁴⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 września 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 593/19, LEX nr 2559359;

⁴⁴⁸ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 stycznia 2019 r., sygn. akt III SA/Łd 932/18, LEX nr 2613322;

⁴⁴⁹ Por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2713/16, LEX nr 2608008;

⁴⁵⁰ Por. wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3473/16, LEX nr 2608297;

⁴⁵¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 111/18, LEX nr 2485698;

⁴⁵² Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3202/17, LEX nr 2500647;

od obowiązku pokrycia kosztów postępowania egzekucyjnego nieuiszczonych przez zobowiązanego, z tego tylko powodu, że postępowanie prowadzone przez organ egzekucyjny było nieefektywne.⁴⁵³

Organ egzekucyjny zawiadamia wierzyciela o wysokości kosztów egzekucyjnych w terminie miesiąca od dnia doręczenia wierzycielowi ostatecznego postanowienia umarzającego postępowanie egzekucyjne, jeżeli koszty egzekucyjne obciążają wierzyciela. Postanowienie w sprawie kosztów egzekucyjnych organ egzekucyjny wydaje na wniosek wierzyciela lub zobowiązanego, złożony w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wysokości kosztów egzekucyjnych. Na postanowienie to przysługuje zażalenie. Użyte w art. 64c § 7 u.p.e.a. wyrażenie „postanowienie w sprawie kosztów” należy rozumieć w ten sposób, że może ono dotyczyć zarówno wysokości tych kosztów, ale także zasady ich ponoszenia, w szczególności gdy obciążają one wierzyciela⁴⁵⁴. Rola organu egzekucyjnego wydającego postanowienie w sprawie ustalenia kosztów egzekucyjnych, nie może polegać na samym tylko mechanicznym ich obliczeniu, bez szerszej refleksji dotyczącej obciążenia nimi konkretnych podmiotów, a tym samym udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy postępowanie egzekucyjne zostało wszczęte i było prowadzone w sposób zgodny z prawem. Refleksja w tej materii powinna towarzyszyć organowi egzekucyjnemu na każdym etapie prowadzonego postępowania, z racji na jego ingerencyjny charakter.⁴⁵⁵ Zaś termin 14 dni, określony w art. 64c § 7 u.p.e.a., jest terminem ustawowym, zawitym o charakterze materialnoprawnym, a więc nieprzywracalnym⁴⁵⁶.

Obok kosztów egzekucyjnych istnieje opłata komornicza. Różni się ona między innymi tym od kosztów egzekucyjnych, że zawsze i obligatoryjnie obciąża tylko wierzyciela, nigdy zobowiązanego. Wierzyciel, na rzecz którego organ egzekucyjny dokonał czynności egzekucyjnych, jest obowiązany do uiszczenia opłaty komorniczej. Opłata komornicza jest należna organowi egzekucyjnemu pod warunkiem wystąpienia określonych przesłanek pozytywnych a mianowicie: powinny być dokonane uprzednie czynności na rzecz wierzyciela, kwoty stanowiące podstawę naliczenia opłaty powinny być przekazane wierzycielowi przez organ egzekucyjny lub przez zobowiązanego, a nadto przekazanie kwot winno nastąpić w wyniku zastosowania środków egzekucyjnych. Zatem prawo do opłaty komorniczej uzależnione jest od podjęcia przez organ egzekucyjny skutecznych czynności egzekucyjnych,

⁴⁵³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 18/15, LEX nr 1962645;

⁴⁵⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 103/18, LEX nr 2454477;

⁴⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 16 maja 2018 r., sygn. akt II OSK 1532/16, LEX nr 2517588;

⁴⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 928/15, LEX nr 2360104;

które w konsekwencji doprowadziły do zaspokojenia wierzyciela. Jeżeli zatem zobowiązany po dokonaniu przez organ egzekucyjny czynności egzekucyjnych, wpłaca dochodzoną należność bezpośrednio wierzycielowi to należy przyjąć, iż wpłata nastąpiła w wyniku realizacji przymusu egzekucyjnego, wynikającego z zastosowania tych środków. Podkreślenia wymaga, że obowiązujące regulacje prawne nie przewidują czynienia ustaleń w zakresie motywacji, które skłoniły zobowiązanego do zapłaty dochodzonej w tym postępowaniu należności, to jest czy zobowiązany przekazał wierzycielowi objętą tytułami wykonawczymi należność w skutek zastosowanych na podstawie tych tytułów środków egzekucyjnych częściowo skutecznych, czy też może na skutek innych działań podejmowanych równocześnie przez wierzyciela.⁴⁵⁷ Opłata komornicza należna jest organowi egzekucyjnemu prowadzącemu egzekucję należności pieniężnych, niezależnie od opłat za czynności i stosowane środki egzekucyjne i stanowi dodatkowe wynagrodzenie – premię za skuteczne dokonanie czynności egzekucyjnych dla organu egzekucyjnego, który dokonał ściągnięcia należności pieniężnej lub zastosował środki egzekucyjne, w wyniku których należność została zapłacona⁴⁵⁸.

Art. 66 § 4 u.p.e.a. zawiera katalog zamknięty sytuacji, w których opłaty komorniczej się nie nalicza. Nie pobiera się opłaty komorniczej od kwot wpłaconych po wystąpieniu wierzyciela z żądaniem zawieszenia albo umorzenia postępowania egzekucyjnego. Nie pobiera się opłaty komorniczej od należności ściągniętych przez organ egzekucyjny będący jednocześnie ich wierzycielem. Nie pobiera się opłaty komorniczej od należności dochodzonych na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego przez naczelnika urzędu skarbowego, ministra właściwego do spraw finansów publicznych, ministra właściwego do spraw instytucji finansowych albo ministra właściwego do spraw budżetu.

Jeżeli wierzyciel uchyla się od uiszczenia opłaty komorniczej, opłata ta, w części, w jakiej nie została potrącona przez organ egzekucyjny, podlega przymusowemu ściągnięciu w trybie egzekucji administracyjnej, po uprzednim doręczeniu upomnienia z zagrożeniem egzekucją, a następnie wystawieniu tytułu wykonawczego.

Opłatę komorniczą, zgodnie z odpowiednim stosowaniem art. 66 § 2 u.p.e.a., organ egzekucyjny pokrywa z wyegzekwowanych kwot. Niestety, nie ma wprost w przepisie prawa zawartego obowiązku wydania przez organ egzekucyjny postanowienia w przedmiocie opłaty komorniczej, tak jak to ma miejsce w odniesieniu do wyżej opisywanych kosztów egzekucyjnych. Nie może być jednak tak, że wierzyciel nie ma prawa zakwestionować naliczonej opłaty komorniczej, a organ egzekucyjny nie jest skrepowany weryfikacją swoich

⁴⁵⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 1175/15, LEX nr 1994091;

⁴⁵⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 465/13, LEX nr 1368565;

ustaleń. Kwestię tę rozstrzygają wyroki NSA⁴⁵⁹. Naczelny Sąd Administracyjny wykazał, że zgodnie z art. 66 § 6 u.p.e.a., do opłaty komorniczej stosuje się „odpowiednio” § 2 oraz art. 64c § 11 i § 12 u.p.e.a. Zgodnie, zaś z art. 64c § 11 jeżeli czynności egzekucyjne powodujące powstanie kosztów, o których mowa w art. 64 § 1 pkt 2-6 i § 6, zostały dokonane przez więcej niż jeden organ egzekucyjny lub rekwizycyjny, uzyskane z tego tytułu środki pieniężne rozdziela się między te organy w proporcji odpowiadającej stosunkowi wyegzekwowanych przez nie kwot do kwot wyegzekwowanych w całym postępowaniu egzekucyjnym. Przepis art. 64 § 3 stosuje się odpowiednio. Rozliczenia, o którym mowa w § 11, dokonuje organ egzekucyjny kończący postępowanie egzekucyjne, nie później niż w terminie 30 dni od dnia zakończenia postępowania egzekucyjnego. Rozliczenie może być dokonane za zgodą wierzyciela przez potrącenie wzajemnych należności. Na postanowienie w sprawie rozliczenia kosztów przysługuje zażalenie organom, których dotyczy to rozliczenie (§ 12). Odpowiednie stosowanie oznacza stosowanie odnośnych przepisów bez żadnych zmian (wprost), stosowanie ich z pewnymi modyfikacjami zarówno w hipotezie, jak i dyspozycji bądź uznanie, że pewne unormowania przepisu do którego nastąpiło odesłanie znajdują zastosowanie w sytuacji regulowanej przez przepis odsyłający a inne nie mogą znaleźć takiego zastosowania. W ocenie Sądu w analizowanym przypadku uprawnione jest takie "odpowiednie" stosowanie ww. przepisu art. 64c § 12 zdanie trzecie u.p.e.a. (zgodnie z którym na postanowienie w sprawie rozliczenia kosztów przysługuje zażalenie organom, których dotyczy to rozliczenie), które oznaczać będzie jego stosowanie "wprost" do unormowania określonego w art. 66 § 6 u.p.e.a. dotyczącego opłaty komorniczej. A zatem, również w przedmiocie określenia wierzycielowi opłaty komorniczej, organ egzekucyjny wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. Alternatywnie NSA wskazał na regulację zawartą w przepisie art. 17 § 1 u.p.e.a., który stanowi, że o ile przepisy u.p.e.a. nie stanowią inaczej, rozstrzygnięcie i zajmowane przez organ egzekucyjny lub wierzyciela stanowisko w sprawach dotyczących postępowania egzekucyjnego następuje w formie postanowienia. Na postanowienie to służy zażalenie, jeżeli u.p.e.a. lub k.p.a. tak stanowi. Zażalenie wnosi się do organu odwoławczego za pośrednictwem organu egzekucyjnego w terminie 7 dni od dnia doręczenia lub ogłoszenia postanowienia. Z treści tego przepisu wynika więc, że rozstrzygnięcia merytoryczne w postępowaniu egzekucyjnym wydawane są w formie postanowień, natomiast przepis art. 18 u.p.e.a. stanowi, że w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy k.p.a., o ile przepisy ustawy egzekucyjnej nie stanowią inaczej. W dziale IX k.p.a. uregulowane zostały

⁴⁵⁹ Wyrok NSA z dnia 4 października 2012 r., sygn. akt II FSK 408/11, LEX nr 1217965 i wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2133/10, LEX nr 1244156;

opłaty i koszty postępowania. Zgodnie z przepisem art. 264 k.p.a., zawartym w tym dziale, jednocześnie z wydaniem decyzji organ administracji publicznej ustali w drodze postanowienia wysokość kosztów postępowania, osoby zobowiązane do ich poniesienia oraz termin i sposób ich uiszczenia. Na postanowienie w sprawie kosztów postępowania osobie zobowiązanej do ich poniesienia służy zażalenie (§ 2). Wszelkie nieuiszczone w terminie opłaty i koszty postępowania oraz inne należności wynikłe z tego postępowania podlegają ściągnięciu w trybie przepisów o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (art. 265 k.p.a.). NSA uznał, że skoro w ogólnym postępowaniu administracyjnym przysługuje skarga na postanowienie w sprawie kosztów postępowania, to skarga taka przysługuje również na postanowienie w tym przedmiocie, wydane w toku postępowania egzekucyjnego. Z uwagi na fakt, że postanowienia wydawane w postępowaniu egzekucyjnym mają charakter merytoryczny należy do nich odpowiednio stosować przepisy dotyczące decyzji wydawanych w postępowaniu administracyjnym ogólnym, tak więc - do postanowień tych należy stosować przepisy art. 107 k.p.a. (określający, co powinna zawierać decyzja) a nie przepisy art. 124 k.p.a. (wskazujący na to, co powinno zawierać postanowienie), które dotyczą postanowień wydawanych w postępowaniu administracyjnym, które to postanowienia nie mają charakteru merytorycznego i rozstrzygają jedynie kwestie proceduralne. W uzasadnieniu wyroku NSA czytamy, że sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę na rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych odnośnie do kwestii formy i dopuszczalności trybu zażaleniowego w przedmiocie określenia wysokości opłaty komorniczej. W jego ocenie rozstrzygnięcie organu egzekucyjnego w przedmiocie opłaty komorniczej jest rozstrzygnięciem wymagającym wydania postanowienia (art. 17 § 1 u.p.e.a.), zaś na wydane w tej materii postanowienie służy zażalenie, a w konsekwencji, na dalszym etapie postępowania, skarga do sądu administracyjnego. Okoliczność zaś, że ustawodawca w przepisie art. 66 § 7 u.p.e.a. przewidział przymusowe ściągnięcie w trybie egzekucji administracyjnej, po uprzednim doręczeniu upomnienia z zagrożeniem egzekucji, a następnie wystawieniu tytułu wykonawczego, nie wyklucza dopuszczalności prowadzenia przez wierzyciela sporu z organem egzekucyjnym w kończonym postępowaniu egzekucyjnym w przedmiocie wysokości opłaty komorniczej, skoro jest to kwestia, która może być przedmiotem rozstrzygnięcia organu egzekucyjnego. Za błędne uznał w tej sytuacji stanowisko organu, że opłata komornicza powstaje z mocy samego prawa, a potrącenie z kwoty podziału jest czynnością materialno-techniczną, niepodlegającą zaskarżeniu. Obowiązek uiszczenia przez wierzyciela opłaty komorniczej, wynikający z art. 66 § 3 u.p.e.a. nie uzasadnia wniosku, iż w każdym przypadku dokonania na rzecz wierzyciela przez organ egzekucyjny czynności egzekucyjnych, wierzyciel

ten jest obowiązany do jej zapłaty, bez możliwości kwestionowania jej wysokości. W każdym bowiem przypadku, ustalenie istnienia lub nieistnienia tego obowiązku powinno podlegać kontroli instancyjnej oraz sądownoadministracyjnej.

10. Egzekucja w państwie obcym

Dłużnicy z tytułu podatków lokalnych, bez względu, czy są obywatelami polskimi czy nie, to nie tylko mieszkańcy gminy, na terenie której położony jest przedmiot opodatkowania, nie tylko mieszkańcy Rzeczypospolitej Polskiej, ale również mieszkańcy Europy czy całego świata. U.p.e.a. ma swoje zastosowanie do egzekucji prowadzonej przez polski organ egzekucyjny na terenie naszego kraju. Gdy zachodzi konieczność prowadzenia egzekucji skierowanej do składników majątku poza Polską lub gdy dłużnikiem okazuje się mieszkaniec innego kraju, jurysdykcja naczelnika urzędu skarbowego się kończy. W takiej sytuacji zastosowanie mają przepisy o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych.

Ustawę tę stosuje się między innymi do podatków i należności celnych pobieranych przez Rzeczpospolitą Polską, państwo członkowskie lub w ich imieniu, przez ich jednostki podziału terytorialnego lub administracyjnego, w tym organy lokalne, lub w imieniu tych jednostek lub organów, a także w imieniu Unii Europejskiej. Wzajemna pomoc jest realizowana na podstawie wniosku o udzielenie pomocy. Wniosek o udzielenie pomocy może dotyczyć więcej niż jednej należności pieniężnej, jeżeli są one należne od tego samego podmiotu. Z wnioskiem o udzielenie pomocy przez państwo członkowskie lub państwo trzecie występuje, w przypadkach określonych w ustawie, odpowiednio organ egzekucyjny lub wierzyciel. Oznacza to, że z wnioskiem o wszczęcie egzekucji z tytułu podatków lokalnych należnych gminie, dłużnika zamieszkałego lub posiadającego majątek poza granicami naszego kraju może wystąpić naczelnik urzędu skarbowego jako organ egzekucyjny lub wójt, burmistrz (prezydent miasta) jako wierzyciel. Wnioski o udzielenie pomocy, dokumenty, informacje oraz inne wnioski są przesyłane za pośrednictwem centralnego biura łącznikowego. Centralne biuro łącznikowe niezwłocznie, nie później niż w terminie miesiąca od dnia otrzymania wniosku o udzielenie pomocy, odmawia udzielenia pomocy w przypadku niespełnienia warunków udzielenia wzajemnej pomocy, wskazując przyczyny odmowy. Na mocy rozporządzenia w

sprawie wyznaczenia centralnego biura łącznikowego⁴⁶⁰ do realizacji jego zadań, Minister Rozwoju i Finansów wyznaczył Izbę Administracji Skarbowej w Poznaniu.

Definicje legalne państwa członkowskiego i państwa trzeciego zawiera art. 3 pkt 5 i 6 u.w.p.d.p.. Państwo członkowskie to państwo będące członkiem Unii Europejskiej inne niż Rzeczpospolita Polska. Państwem trzecim nazywane jest państwo niebędące członkiem Unii Europejskiej.

Wnioski o udzielenie pomocy, dokumenty, informacje oraz inne wnioski przesyła się: do państw członkowskich - przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej, a jeżeli ze względów technicznych nie jest to możliwe - drogą pocztową; do państw trzecich - drogą pocztową. Dołączone do wniosku o udzielenie pomocy dokumenty przekazywane przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego albo z użyciem środków komunikacji elektronicznej mają postać elektronicznej kopii dokumentu. Wniosek o udzielenie pomocy przesyłany drogą pocztową powinien zawierać wskazanie imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego podpisującego. W przypadku kopii dokumentu, który dołączany jest do wniosku o udzielenie pomocy przesyłanego drogą pocztową, poświadczą się jej zgodność z oryginałem przez umieszczenie na niej wpisu "kopia zgodna z oryginałem" oraz wskazuje się imię i nazwisko pracownika dokonującego uwierzytelnienia oraz datę uwierzytelnienia. Sposób sporządzania wniosków o udzielenie pomocy kierowanych do państw członkowskich, jednolitych formularzy służących do powiadomienia i jednolitych tytułów wykonawczych określa rozporządzenie⁴⁶¹ o tym samym tytule. Wnioski o udzielenie pomocy kierowane do państw trzecich, zaktualizowany tytuł wykonawczy, zagraniczny tytuł wykonawczy i zarządzenie zabezpieczenia są sporządzane według ustalonych wzorów. Wzory te zawiera rozporządzenie w sprawie wzorów wniosków o udzielenie pomocy kierowanych do państw trzecich, zaktualizowanego tytułu wykonawczego, zagranicznego tytułu wykonawczego oraz zarządzenia zabezpieczenia⁴⁶².

Wniosek o udzielenie pomocy, jednolity formularz służący do powiadomienia, jednolity tytuł wykonawczy, zaktualizowany tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia albo pierwotny tytuł wykonawczy dołączony do wniosku o podjęcie środków zabezpieczających

⁴⁶⁰ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 15 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia centralnego biura łącznikowego (Dz. U. z 2017 r., poz. 300);

⁴⁶¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 listopada 2013 r. w sprawie sposobu sporządzania wniosków o udzielenie pomocy kierowanych do państw członkowskich, jednolitych formularzy służących do powiadomienia i jednolitych tytułów wykonawczych (Dz. U. z 2013 r., poz. 1295);

⁴⁶² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2013 r. w sprawie wzorów wniosków o udzielenie pomocy kierowanych do państw trzecich, zaktualizowanego tytułu wykonawczego, zagranicznego tytułu wykonawczego oraz zarządzenia zabezpieczenia (Dz. U. z 2013 r., poz. 1356);

należności pieniężne przesyła się do państwa członkowskiego lub państwa trzeciego w języku urzędowym państwa, które ma udzielić pomocy. Centralne biuro łącznikowe tłumaczy dokumenty na język urzędowy państwa, które ma udzielić pomocy. Dokumenty będące przedmiotem powiadomienia mogą być przesłane w języku polskim.

W egzekucji w państwie obcym bardzo ważne jest, że z wnioskiem o udzielenie pomocy wierzyciel lub organ egzekucyjny może wystąpić, jeżeli łącznie spełnione są dwie przesłanki. Wysokość należności pieniężnej lub łączna wysokość kilku należności pieniężnych przeliczona na euro według kursu ostatnio ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej przed dniem wysłania wniosku nie jest niższa niż 1500 euro oraz w dniu sporządzenia pierwszego wniosku o udzielenie pomocy nie upłynęło 5 lat, licząc od dnia upływu terminu płatności należności pieniężnych określonego zgodnie z odrębnymi przepisami. Jeżeli jest prowadzone postępowanie w sprawie istnienia lub wysokości należności pieniężnych lub w sprawie wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej, nie stosuje się warunku kwoty nie niższej niż 1500 euro. Jeżeli było prowadzone postępowanie w sprawie istnienia lub wysokości należności pieniężnych lub w sprawie wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej, 5-letni termin jest liczony od dnia, w którym ostatecznie zakończono postępowanie. Jeżeli termin zapłaty należności pieniężnych został odroczony lub zapłata należności pieniężnych została rozłożona na raty, zgodnie z odrębnymi przepisami, 5-letni termin, który warunkuje egzekucję w państwie obcym, jest liczony od dnia upływu odroczonego terminu płatności lub od dnia upływu terminu płatności ostatniej raty. W przypadkach, o których mowa wyżej, nie występuje się z wnioskiem o udzielenie pomocy, jeżeli od dnia upływu terminu płatności należności pieniężnych, określonego zgodnie z odrębnymi przepisami, upłynęło 10 lat. Jeżeli za wystąpieniem z wnioskiem o udzielenie pomocy przemawia ważny interes publiczny, powyższych kryteriów się nie stosuje. Jednak przede wszystkim, aby móc wszcząć i skutecznie przeprowadzić egzekucję w państwie obcym, wierzyciel lub organ egzekucyjny muszą posiadać informację o miejscu zamieszkania lub miejscu pracy lub miejscu położenia składników majątku zobowiązanego. Wierzyciele często posiadają tylko informację, że dłużnik wyjechał za granicę, ale pod jakim adresem przebywa, tego już nie wie. Do skuteczności egzekucji w państwie obcym, dobrze jeżeli wójt lub naczelnik urzędu skarbowego, znają pracodawcę dłużnika. Skąd te informacje można uzyskać? Można zapytać o to państwo członkowskie lub państwo trzecie. Ale to procedura żmudna i nie zawsze przynosząca spodziewany efekt. W praktyce okazuje się, że najlepszym źródłem informacji są portale społecznościowe, w tym Facebook.

Do wniosku o udzielenie pomocy mogą być dołączone sprawozdania, oświadczenia oraz inne dokumenty, ich uwierzytelnione kopie lub wyciągi z nich, o ile jest to niezbędne do realizacji wniosku przez państwo członkowskie. Wierzyciel lub organ egzekucyjny, po skierowaniu wniosku o udzielenie pomocy, powiadamia niezwłocznie państwo członkowskie o okolicznościach mających znaczenie dla tej pomocy, w szczególności o zmianie wysokości należności pieniężnych będących przedmiotem wniosku o odzyskanie należności pieniężnych lub wniosku o podjęcie środków zabezpieczających należności pieniężne. Spory dotyczące istnienia lub wysokości należności pieniężnych, wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej należności pieniężnych lub doręczenia decyzji, postanowienia, orzeczenia lub innego dokumentu wydanego w Rzeczypospolitej Polskiej, odnoszących się do należności pieniężnych, ich dochodzenia lub zabezpieczenia, rozstrzygane są na podstawie odrębnych przepisów obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Organ egzekucyjny może wystąpić z wnioskiem o odzyskanie należności pieniężnych, jeżeli nie toczy się postępowanie w sprawie istnienia lub wysokości należności pieniężnych lub w sprawie wszczęcia i prowadzenia egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, chyba że postępowanie takie jest w toku, a przepisy odrębne umożliwiają dochodzenie tych należności. Przed wystąpieniem z wnioskiem o odzyskanie należności pieniężnych organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne określone w u.p.e.a., z wyjątkiem przypadków, gdy: egzekucja administracyjna ze znanego majątku znajdującego się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie doprowadziłaby do całkowitego wyegzekwowania należności pieniężnych lub nie jest znany majątek na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z którego mogłyby być zaspokojone należności pieniężne, a organ egzekucyjny posiada informacje o majątku znajdującym się na terytorium państwa członkowskiego; egzekucja administracyjna należności pieniężnych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spowodowałaby nieproporcjonalne trudności. We wniosku o odzyskanie należności pieniężnych podaje się informację o majątku, którym dysponuje podmiot na terytorium państwa członkowskiego, o ile jest znany organowi egzekucyjnemu. Treść jednolitego tytułu wykonawczego powinna być zgodna z treścią pierwotnego tytułu wykonawczego. Wniosek państwa członkowskiego o zwrot wydatków związanych z odzyskaniem należności pieniężnych stwarzającym szczególne problemy, powodującym powstanie znacząco wysokich wydatków egzekucyjnych lub wiążącym się ze zwalczaniem zorganizowanej grupy albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa, centralne biuro łącznikowe przekazuje, za pośrednictwem właściwego organu egzekucyjnego, do wierzyciela w celu uzgodnienia z państwem członkowskim zakresu i sposobu pokrycia wydatków. Wierzyciel przekazuje do państwa

członkowskiego informację, czy i w jakim zakresie pokryje wydatki, w terminie miesiąca od dnia otrzymania wniosku od organu egzekucyjnego. Należność pieniężną wskazaną w jednolitym tytule wykonawczym uznaje się za wyegzekwowaną, jeżeli z informacji otrzymanej od państwa członkowskiego wynika, że wysokość wyegzekwowanej należności pieniężnej odpowiada wysokości należności pieniężnej wskazanej w jednolitym tytule wykonawczym w walucie tego państwa, niezależnie od odsetek naliczonych zgodnie z przepisami obowiązującymi w tym państwie i przekazanych do organu egzekucyjnego przez to państwo. W związku z tym, że w wyniku egzekucji zaległe podatki lokalne zostaną uregulowane w walucie państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, a wierzyciel otrzyma należność w złotych, może się zdarzyć, że w wyniku wahań kursów walut ściągnięta kwota nie będzie odpowiadać rzeczywistej zaległości. Postępowanie w takiej sytuacji reguluje art. 45 ust. 2 u.w.p.d.p. Jeżeli otrzymana przez organ egzekucyjny lub wierzyciela od państwa członkowskiego należność pieniężna jest wyższa albo niższa od wysokości należności pieniężnej wyrażonej w złotych w jednolitym tytule wykonawczym, różnica stanowi odpowiednio dochód albo stratę organu egzekucyjnego lub wierzyciela.

Tak jak w egzekucji prowadzonej na terytorium Polski, zgodnie z przepisami u.p.e.a. dłużnik ma prawo do środków zaskarżenia, tak w państwie członkowskim podmiot też ma prawo wnieść zarzuty. Podstawą zarzutu może być: niezgodne z treścią pierwotnego tytułu wykonawczego, na dzień wystawienia jednolitego tytułu wykonawczego, określenie: podmiotu, rodzaju oraz wysokości należności pieniężnych, okresu, którego dotyczą należności pieniężne; określenie w jednolitym tytule wykonawczym wysokości należności pieniężnych, niezgodnie z treścią obowiązku wynikającego z orzeczenia właściwego organu albo bezpośrednio z przepisu prawa. Zarzuty w sprawie jednolitego tytułu wykonawczego wnosi się w okresie realizacji wniosku o odzyskanie należności pieniężnych przez państwo członkowskie do organu egzekucyjnego, który sporządził jednolity tytuł wykonawczy. Organ egzekucyjny niezwłocznie informuje państwo członkowskie o wszczęciu postępowania w sprawie zarzutów w sprawie jednolitego tytułu wykonawczego. W przypadku wniesienia zarzutów, organ egzekucyjny może wystąpić z wnioskiem o podjęcie środków zabezpieczających należności pieniężne lub z uzasadnionym wnioskiem o dalsze odzyskiwanie tych należności. Organ egzekucyjny wydaje postanowienie: o niedopuszczalności zarzutów; w sprawie: uznania zarzutów w całości albo w części, odmowy uznania zarzutów. Na postanowienie o niedopuszczalności zarzutów oraz na postanowienie w sprawie zarzutów podmiotowi służy zażalenie. Zażalenie do organu odwoławczego wnosi się za pośrednictwem organu egzekucyjnego w terminie 7 dni od dnia doręczenia lub ogłoszenia postanowienia. Organ

egzekucyjny niezwłocznie po ostatecznym zakończeniu postępowania w sprawie zarzutów w sprawie jednolitego tytułu wykonawczego: wycofuje wniosek o odzyskanie należności pieniężnych, wskazując przyczynę wycofania wniosku; zmienia wniosek o odzyskanie należności pieniężnych, wskazując przyczynę zmiany, oraz sporządza zmieniony jednolity tytuł wykonawczy; występuje z wnioskiem o dalsze odzyskiwanie należności pieniężnych; informuje państwo członkowskie o zakończeniu postępowania w sprawie zarzutów w sprawie jednolitego tytułu wykonawczego.

Organ egzekucyjny może, w każdym czasie, zmienić albo wycofać wniosek o odzyskanie należności pieniężnych, wskazując przyczynę zmiany albo wycofania wniosku. W przypadku wydania decyzji, postanowienia lub innego orzeczenia zmieniających wysokość należności pieniężnych objętych jednolitym tytułem wykonawczym organ egzekucyjny zmienia wniosek o odzyskanie należności pieniężnych i sporządza zmieniony jednolity tytuł wykonawczy. W przypadku zmiany powodującej zmniejszenie wysokości należności pieniężnych objętych jednolitym tytułem wykonawczym albo wycofania wniosku o odzyskanie należności pieniężnych organ egzekucyjny lub wierzyciel na uzasadniony wniosek państwa członkowskiego zwraca otrzymane od tego państwa nienależnie wyegzekwowane należności pieniężne. Na uzasadniony wniosek państwa członkowskiego organ egzekucyjny lub wierzyciel przekazuje temu państwu należne podmiotowi odszkodowanie lub inne należności pieniężne wskazane w tym wniosku.

Czynności podjęte przez państwo członkowskie zgodnie z wnioskiem o udzielenie pomocy wywołują taki skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia, jak analogiczne czynności podjęte na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Organ egzekucyjny informuje państwo członkowskie o zdarzeniach wywołujących skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia należności pieniężnych będących przedmiotem wniosku o odzyskanie należności pieniężnych lub wniosku o podjęcie środków zabezpieczających należności pieniężne.

WNIOSKI

U.p.e.a., obowiązuje przy przymusowym dochodzeniu podatków samorządowych już ponad 50 lat. Przez lata ustawodawca nowelizował ją, dostosowując do zmieniającej się rzeczywistości. Już sam czas funkcjonowania tego aktu prawnego świadczy o dobrych rozwiązaniach w nim zawartych. Jeśli chodzi o rozwiązania systemowe w egzekucji podatków lokalnych, to są one wypracowane niemalże do perfekcji. Zdarzają się co prawda pojedyncze głosy wierzycieli niezadowolonych z takich czy innych rozwiązań, ale wynikają one raczej ze złych doświadczeń w toku pojedynczych postępowań, mających swoje podłoże w niezajomości przepisów prawa lub braku determinacji wierzyciela w dążeniu do celu wyegzekwowania zaległości lub niezastosowania wszystkich dostępnych rozwiązań. Jak pokazały badania ankietowe prowadzone na potrzeby niniejszej rozprawy, postulat przekazania wierzycielom kompetencji organu egzekucyjnego, też nie jest przez większość popierany. Rozdrobnienie organów egzekucyjnych, w skali kraju, nie wyszłoby wierzycielom na dobre. Ukazany w pracy model czeski, niekoniecznie sprawdziłby się w naszym kraju. Kompetencje organu egzekucyjnego skupione w jednym urzędzie, są lepszym rozwiązaniem. W chwili obecnej, w Polsce, mamy rozwiązanie pośrednie: pierwszymi organami egzekucyjnymi w egzekucji administracyjnej są naczelnicy urzędów skarbowych i nieliczni prezydenci miast.

Analizując egzekucję administracyjną w oparciu o obecnie obowiązujące przepisy, nasuwają się zarówno pozytywne jak i krytyczne wnioski.

Postulatem de lege lata ze wszech miar pozytywnym jest stosowanie nowych rozwiązań prawem uregulowanych, zmierzających do otrzymania przez wierzyciela zaległości podatkowej, bez stosowania środków przymusu. Mam tu na myśli wprowadzone w 2016 roku działania informacyjne wierzyciela. Jak pokazały badania prowadzone na potrzeby niniejszej rozprawy, nie wszyscy wierzyciele z nich korzystają, bo i postać tych działań ma charakter fakultatywny. Ci którzy działania te podjęli, stosują je nadal, bo zauważyli pozytywne efekty. Ściągalność zaległości podatkowych, jeszcze przed wdrożeniem egzekucji administracyjnej, wzrosła od kilku do kilkudziesięciu procent. W każdym województwie znajdziemy gminę czy związek międzygminny, które stosując działania informacyjne wierzyciela doprowadziły do zmniejszenia zaległości podatkowych kierowanych do postępowania przymusowego prowadzonego przez organ egzekucyjny.

Niestety, nie wszystkie nowe rozwiązania wprowadzane do obecnie obowiązujących aktów prawnych, spotkały się z uznaniem i coraz szerszym stosowaniem. Najnowszy instrument w postępowaniu przedegzekucyjnym, Rejestr Należności Publicznoprawnych,

mimo iż należy do narzędzi stosowanych nieobligatoryjnie, nie spotkał się z szerokim zastosowaniem. Celem ustawodawcy wprowadzającego Rejestr Należności Publicznoprawnych była możliwość ujawniania dłużników i ich zaległości. Zaproponowane rozwiązania prawne – ujawnianie zaległości, zwłaszcza osobom trzecim, za zgodą dłużnika, nie osiągnęło zamierzonego celu. Postulatem de lege ferenda jest zatem, zlikwidowanie przez ustawodawcę obostrzeń co do dostępu do Rejestru Należności Publicznoprawnych. Aby wgląd do niego, mieli wszyscy zainteresowani, bez względu na zgodę dłużnika czy jej brak.

Kolejny instrument, tym razem już obligatoryjny w swoim zastosowaniu w postępowaniu przedegzekucyjnym, upomnienie, wprowadził już obowiązujący w latach 1947 – 1967, uchylony aktualnie obowiązującą u.p.e.a., dekret o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych. Nie jest to zatem narzędzie nowe, ale jak czas pokazał, narzędzie skuteczne i sprawdzone. Nie oznacza to jednak, że idealne. Wnioskiem de lege ferenda, jest sugestia dla ustawodawcy uregulowania prawnego udzielania ulg w spłacie w odniesieniu do kosztów upomnienia. Jak opisałam w rozdziale III Przedegzekucyjne postępowanie wierzycieli, a dokładnie w podrozdziale 3.5. Koszty upomnienia a ulga w spłacie zaległości podatkowej, brak jednoznacznego uregulowania umarzania kosztów upomnienia, na kanwie orzecznictwa prowadzi do różnych rozstrzygnięć.

Postulatem kierowanym wielokrotnie pod adresem ustawodawcy jest wprowadzenie regulacji prawnej dotyczącej przedawnienia kosztów upomnień. Ten wniosek de lege ferenda spotkał się z akceptacją dopiero w art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw⁴⁶³. Problem tylko w tym, że nowelizacja ta wejdzie w życie dopiero 20 lutego 2021 r. Do tego czasu wierzyciele nie mają podstaw do wygaszenia kosztów upomnienia w skutek przedawnienia.

Przymusowe dochodzenie podatków samorządowych w toku egzekucji administracyjnej, w ugruntowanym i sprawdzonym zarówno przez organy egzekucyjne, wierzycieli i dłużników postępowaniu egzekucyjnym, nie rodzi zasadniczo uwag. Całe postępowanie, stosowane środki egzekucyjne, prawa i obowiązki wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym, środki obrony zobowiązanego przez lata obowiązywania u.p.e.a., zostały sprawdzone i wypracowane w każdym szczególe. Zwłaszcza zagadnienie zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową, w ostatnich latach wielokrotnie zmieniane, doczekało się najlepszych na tę chwilę rozwiązań. Tylko w latach 2001 – 2016, przepisy dotyczące zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową nowelizowano siedmiokrotnie. Pojawiały się bardzo różne

⁴⁶³ Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 1553);

pomysły rozstrzygnięcia tego problemu. Dopiero 8 września 2016 r. art. 3 pkt 3 ustawy o zmianie ustawy - Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw⁴⁶⁴, wprowadził rozwiązanie najprostsze, najwygodniejsze i najrozsądniejsze do zastosowania. Rozstrzygnął, że w przypadku zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej do tej samej rzeczy albo prawa majątkowego egzekucję do tej rzeczy albo prawa majątkowego prowadzi łącznie sądowy organ egzekucyjny albo organ egzekucyjny, który jako pierwszy dokonał zajęcia, a w razie niemożności ustalenia tego pierwszeństwa – organ, który dokonał zajęcia na poczet należności w wyższej kwocie. Przypomnę tylko, że przed nowelizacją, o zbiegu egzekucji rozstrzygał sąd rejonowy, któremu na wniosek wierzyciela, zobowiązanego lub z urzędu organ egzekucyjny przekazywał akta egzekucji administracyjnej, w celu rozstrzygnięcia zbiegu egzekucji. Absorbowanie sądów do zbiegu egzekucji administracyjnej i sądowej przedłużało w czasie całe postępowanie, co odbywało się ze szkodą zarówno dla wierzyciela jak i dłużnika. Stanowiło uciążliwość również dla sądu rejonowego orzekającego przede wszystkim w sprawach cywilnych czy karnych. Wnioskiem de lege lata jest, aby ustawodawca, w przedmiocie zbiegu egzekucji administracyjnej z sądową, nie dokonywał żadnych zmian. Rozwiązanie zawarte w obecnie obowiązujących przepisach jest rozstrzygnięciem najlepszym.

Postulatem de lege ferenda, w sensu stricto postępowaniu egzekucyjnym w administracji prowadzonym przez naczelnika urzędu skarbowego jako organ egzekucyjny, jest uregulowanie wprost przez ustawodawcę, możliwości kwestionowania wysokości opłaty komorniczej przez wierzyciela. Problem szczegółowo został przedstawiony w rozdziale IV Przymusowe dochodzenie podatków samorządowych, a dokładnie w podrozdziale 9. Koszty postępowania egzekucyjnego obciążające wierzyciela. Przypomnę, że dzisiaj wierzyciel nie ma wprost uregulowanej możliwości zakwestionowania naliczonej przez organ egzekucyjny opłaty komorniczej. To orzecznictwo sądów administracyjnych wskazało możliwość zaskarżenia postanowienia wydanego przez organ egzekucyjny w temacie opłaty komorniczej. A co za tym idzie, to z orzecznictwa, a nie z konkretnego przepisu prawa wynika możliwość ubiegania się przez wierzyciela wydania przez organ egzekucyjny postanowienia w przedmiocie opłaty komorniczej. Wnioskiem de lege ferenda jest uregulowanie zagadnienia postanowienia o opłacie komorniczej w u.p.e.a. W ostatnim czasie ustawodawca uwzględnił ten wniosek w jednej z nowelizacji u.p.e.a., uchylając z dniem 20 lutego 2021 r. zapisy art. 66 § 3-7 u.p.e.a.,

⁴⁶⁴ Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1311);

co oznacza, że po wskazanej dacie opłata komornicza przestanie w polskim ustawodawstwie obowiązywać.

W egzekucji podatków samorządowych prowadzonej w państwie obcym nasuwają się jak do tej pory, pozytywne wnioski *de lege lata*. Wynikają one być może z tego, że jest to obszar prawa, z którego wierzyciele jakimi są wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast czy zarządy związków międzygminnych, korzystają niezwykle rzadko. Uzasadnieniem sięgania po takie rozwiązanie tylko incydentalnie, może być albo niedostateczna znajomość przepisów prawa regulująca egzekucję w państwie obcym, albo – i mam nadzieję, że to jest prawdziwy powód – wystarczające środki nadane przez ustawodawcę do egzekucji na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zwrócę w tym miejscu uwagę, że dłużnikami gmin w sferze egzekucji podatków są podatnicy z tytułu podatków majątkowych. W egzekucji administracyjnej wierzyciel ma prawo sięgnąć po egzekucję z przedmiotu opodatkowania. W odniesieniu do podatku od nieruchomości, podatku rolnego czy podatku leśnego – przedmiotem opodatkowania jest grunt, budynek lub budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. A u.p.e.a., wśród środków egzekucyjnych przysługujących w egzekucji administracyjnej, przewiduje egzekucję z nieruchomości, o czym traktuje rozdział IV Przymusowe dochodzenie podatków samorządowych podrozdział 6.6. Egzekucja z nieruchomości.

Wniosek *de lege ferenda* sprowadza się tylko do sugestii, aby ustawodawca nie uzależnił nigdy prowadzenia egzekucji w państwie obcym od wykorzystania wszystkich środków egzekucyjnych, możliwych do zastosowania według prawa polskiego.

Na korzyść aktualnie obowiązujących rozwiązań prawnych przemawia ugruntowane orzecznictwo i doktryna prawa postępowania egzekucyjnego. Ilość wyroków sądów administracyjnych pokazuje skalę zjawiska i każe twierdzić, że egzekucja administracyjna to tętniące życiem postępowanie. Badania i moje dotychczasowe doświadczenie zawodowe dowodzą, że postępowanie egzekucyjne w administracji jest postępowaniem powszechnie obecnym w gminach. Ilość tytułów wykonawczych wystawianych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) czy zarządy związków międzygminnych i wysokość kwot dochodzonych zaległości, pokazują dobitnie skalę problemu.

System i rozwiązania prawne są dobre, choć dalekie od ideału. Badania jednak wykazują, że wierzyciele nie wykorzystują w pełni przyznanych przez ustawodawcę możliwości. *Ad exemplum* słabe wykorzystanie środka egzekucyjnego w postaci egzekucji z nieruchomości. Argumentacja wierzycieli, którzy zamiast sięgnąć po egzekucję z nieruchomości wolą pozostać z zaległościami niewyegzekwowanymi, jest różna. Najczęściej swoją beczynność w tym temacie wierzyciele uzasadniają: zbyt małym zadłużeniem dłużnika wobec

gminy; zbyt dużą ilością długów i wierzycieli dłużnika; zbyt mocno obciążoną hipoteką nieruchomości, która miałaby stanowić środek egzekucyjny; nieskuteczną egzekucją prowadzoną przez inny organ egzekucyjny z tej samej nieruchomości; brakiem zgody wójta, burmistrza (prezydenta miasta) na „egzekucję swojego wyborcy”; koniecznością zapewnienia lokalu mieszkańcom licytowanej nieruchomości; zbyt dużymi kosztami egzekucji z nieruchomości; A tak naprawdę nie sięganie po egzekucję z nieruchomości w dochodzeniu podatków samorządowych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) ma najczęściej podłoże w nieznajomości przepisów prawa postępowania egzekucyjnego z zastosowaniem egzekucji z nieruchomości. Ale to już temat na inne rozważania.

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA PRZEDMIOTU

1. Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2018;
2. Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wydawnictwo CH Beck, 2017;
3. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017; Wydawnictwo Unimex 2017;
4. Borodo A., Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2005;
5. Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Ordynacja podatkowa. Komentarz, TNOiK, Toruń 2002;
6. Brzeziński B. (red.), Morawski W. (red.), Filipczyk H., Janicki T., Kalinowski M., Lasiński-Sulecki K., Masternak M., Nita A., Olesińska A., Orłowski J., Prejs E., Pustul J., Nowelizacja Ordynacji podatkowej, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2016;
7. Chmielnicki P. (red.), Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, LexisNexis, Warszawa 2010;
8. Chmielnicki P. (red.), Bandarzewski K., Dąbek D., Dobosz P., Kisiel W., Kotulski M., Kryczko P., Płażek S., Skrzydło-Niżnik I., Komentarz do ustawy o samorządzie województwa, LexisNexis, Warszawa 2005;
9. Czerski P., Hanusz A., Niezgoda A., Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2008;
10. Dembczyńska J., Pietrasz P., Sobieralski K., Suwaj R., Praktyka administracyjnego postępowania egzekucyjnego, Wydawnictwo Presscom 2009;
11. Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., Podatki i opłaty lokalne. 601 pytań i odpowiedzi, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2012;
12. Dowgier R., Sieńko R., Prawo podatkowe. Minirepetytorium, Wydawnictwo Wolters Kluwer 2017;
13. Dzięgiel-Matras A., Kmieciak H., Zenc R., Podatki lokalne 2016, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2015;
14. Etel L., Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz – ebook/pdf, Wydawnictwo Wolters Kluwer, 2017;

15. Etel L., Podatek rolny. Komentarz, Wydawnictwo Taxpress, 2019;
16. Etel L. (red), Gawrońska K., Dowgier R., Liszewski G., Popławski M., Opłaty lokalne. Komentarz, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2016;
17. Etel L. (red), Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., Ordynacja podatkowa. Komentarz – ebook/pdf, Wydawnictwo Wolters Kluwer, 2017;
18. Etel L. et al., Nowa Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Temida 2, 2017;
19. Gajl N., Teorie podatkowe w świecie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1992;
20. Gaudemet P. M., Molinier J., Finanse publiczne, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000;
21. Gołaczyński J. (red.), Brulińska M., Gil I., Pękalski B., Stangret-Smoczyńska A., Uliasz M., Woźniak Z., Zawistowski D., Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz, Wydawnictwo Wolters Kluwer 2012;
22. Gomułowicz A., Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001;
23. Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, LexisNexis 2014;
24. Grześkiewicz W., Egzekucja z nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2017;
25. Hanusz A. (red.), Czerski P., Musiał M., Niezgoda A., Szczęśniak P., Źródła finansowania samorządu terytorialnego, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2015;
26. Hauser R., Ochrona obywatela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, 1988;
27. Hauser R. (red), Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017;
28. Hauser R., Leoński Z., Egzekucja administracyjna. Komentarz do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Wydawnictwo Prawnicze, 1995;
29. Hauser R., Leoński Z., Skoczylas A., Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Wydawnictwo CH Beck, 2005;
30. Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A., System prawa administracyjnego. Stosunek służbowy. Tom 11, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2011;
31. Hauser R. (red), Wierzbowski M. (red), Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2018;

32. Hauser R. (red), Wierzbowski M. (red), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Wydawnictwo CH Beck, 2017;
33. Heropolitańska I., Czek w obrocie gospodarczym, TWIGGER, Warszawa 1992;
34. Heropolitańska I., Weksel w obrocie gospodarczym, TWIGGER, Warszawa 1992
35. Hrstková L., Daňový řád, Wolters Kluwer 2015;
36. Ignatowicz J., Nazar M., Prawo rodzinne, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2016;
37. Iserzon E., Starościak J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze., Warszawa 1970;
38. Izdebski H., Kulesza M., Administracja publiczna zagadnienia ogólne, LIBER, Warszawa 1998;
39. Jędrzejewski T., Masternak M., Rączka P., Administracyjne postępowanie egzekucyjne, Toruń 2003;
40. Kmiecik H., Podatki dla gmin i nie tylko, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2007;
41. Kmiecik H., Windykacja podatków komentarz praktyczny, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2010;
42. Kmiecik H., Zaświadczenia, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2011;
43. Kmiecik H., Dochodzenie i egzekucja opłaty śmieciowej, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2013;
44. Kmiecik H., Zmiany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji – praktyka, Wydawnictwo Taxpress, Warszawa 2015;
45. Kmiecik H., Król Z., Rejestr Należności Publicznoprawnych, Wydawnictwo INFOR, Warszawa 2018;
46. Kmiecik Z., Postępowanie administracyjne, postępowanie egzekucyjne w administracji i postępowanie sądowniczoadministracyjne, Wydawnictwo Wolters Kluwer 2017;
47. Kobík J., Kohoutková A., Daňový řád s komentářem, ANAG 2013;
48. Korzan K., Sądowe postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne w sprawach cywilnych, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, 1986;
49. Krzywoń A., Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2011;
50. Leoński Z., Administracyjne postępowanie egzekucyjne. Problemy węzłowe, Poznań 2003;
51. Lesiński B. (red.), Gulczyński A., Walachowicz J., Wiewiorowski J., Historia państwa i prawa, Ars Boni et Aequi, Poznań 1995;

52. Liszewski G., Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne, Wydawnictwo Temida 2, 2010;
53. Łopatowska-Rynkowska J., Czynności sądu w toku egzekucji z nieruchomości, Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego 2007;
54. Marciniak A. (red.), Piasecki K. (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, Wydawnictwo CH Beck, 2016;
55. Mastalski R., Prawo podatkowe, Wydawnictwo C.H. Beck 2018;
56. Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2001;
57. Masternak M., Jędrzejewski T., Rączka P., Ochrona praw jednostki w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń 2018;
58. Niczyporuk J., Fundowicz S., Radwanowicz J., System egzekucji administracyjnej, Wydawnictwo CH Beck, Warszawa 2004;
59. Ofiarski Z., Prawo podatkowe, LexisNexis, Warszawa 2008;
60. Olszanowski J., Ostojski P., Piątek W., Egzekucja administracyjna świadczeń pieniężnych, Wydawnictwo Presscom 2017;
61. Pahl B., Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2017;
62. Pierzchała E., Środki prawne w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Wydawnictwo CH Beck 2007;
63. Popławski M., Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2014;
64. Przybysz P., Administracyjne środki prawne w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2012;
65. Przybysz P., Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa 2018;
66. Rajski J. (red.), Prawo zobowiązań – część szczegółowa. Tom 7, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2004;
67. Rost A., Wybrane instytucje polskiego prawa konstytucyjnego, Wielkopolska Agencja Wydawnicza, Poznań 1997;

68. Rudnicki S., Komentarz do ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz do przepisów o postępowaniu w sprawach wieczystoksięgowych, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2002;
69. Skoczylas A., Stankowski J., Aktualne problemy postępowania egzekucyjnego w administracji, Wydawnictwo Presscom 2013;
70. Świeboda Z., Komentarz do kodeksu postępowania cywilnego. Część druga. Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne, Wydawnictwo Prawnicze 2001;
71. Tarno J. P. (red.), Cisowska-Sakrajda E., Defecińska-Tomczak K., Sieniuc M., Suławko-Karetko A., Wyporska-Frankiewicz J., Doradca podatkowy w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska 2011;
72. Taylor E., Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej, Wyższa Szkoła Handlowa, Poznań 1929;
73. Wengerek E., Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz do części II i III k.p.c., Wydawnictwo Zrzeszenia Prawników Polskich 2009;
74. Wierzbowski M. (red.), Szubiakowski M., Wiktorowska A., Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi, Wydawnictwo CH Beck, Warszawa 2017;
75. Wierzbowski M. i Wyrzykowski M. (red.), Banasiński C., Gronkiewicz-Walz H., Kaszubski R., Pawłowicz K., Szafrąński D., Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne, Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1998;
76. Wróbel A. (red.), Hauser R. (red.), Niewiadomski Z. (red.), Adamiak B., Borkowski J., Krawczyk A., Sawczyn W., Sieniuc M., Skoczylas A., Prawo procesowe administracyjne, System prawa administracyjnego. Tom 9, Wydawnictwo C.H. Beck 2017;
77. Zimmermann J., Prawo administracyjne, Wydawnictwo Wolters Kluwer 2018;

ARTYKUŁY

1. Bobrus-Nowińska E., Podatnik podatku od nieruchomości – wspólnota mieszkaniowa czy jej członkowie?, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
2. Bryja A., Podatek rolny: Ulga z tytułu nabycia gruntów, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
3. Bryja A., Podatek od nieruchomości: Zwolnienie dla budynków gospodarczych, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
4. Brzozowski W., Współdziałanie władz publicznych, PiP 2010, nr 2;

5. Brzezicki T., Morawski W., Wymóg doręczenia upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, PPLiFS 2010, nr 7-8;
6. Chmielowiec A., Podatnik w restrukturyzacji, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
7. Czarnecki S., Zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych w roku 2017, PPLiFS 2019, nr 1 (215);
8. Czarnecki S., Jeszcze w sprawie dopuszczalności pobierania opłaty miejscowej, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
9. Dowgier R., Zwrot nadpłat powstałych w związku z wykonaniem zobowiązań solidarnych, PPLiFS 2018, nr 12 (214);
10. Dowgier R., Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej, PPLiFS 2019, nr 1 (215);
11. Dowgier R., Czy umowa dzierżawy nieruchomości stanowiącej współwłasność Skarbu Państwa przenosi obowiązek podatkowy? Glosa do wyroku NSA z dnia 17 stycznia 2019 r. (II FSK 2742/18), PPLiFS 2019, nr 4 (2018);
12. Dowgier R., Podatek od nieruchomości: Ulepszenie budowli a wzrost podstawy opodatkowania, PPLiFS 2019, nr 4 (218);
13. Dowgier R., Podatek od nieruchomości: Stosowanie stawki przy współwłasności, PPLiFS 2019 r., nr 4 (218);
14. Dowgier R., Podatek leśny: Podstawa opodatkowania, PPLiFS 2019, nr 4 (218);
15. Dowgier R., Podatek rolny: Kolejność stosowania ulg, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
16. Dowgier R., Podatek od środków transportowych: Właściwość organu podatkowego, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
17. Dowgier R., Podatek rolny: Ulga inwestycyjna, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
18. Dowgier R., Podatek od nieruchomości: Zwolnienia wprowadzane uchwałą, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
19. Dowgier R., Podatek od nieruchomości: Zwolnienie budynków zajętych na dział specjalne produkcji rolnej, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
20. Dowgier R., Nowe zasady zwrotu gminom dochodów utraconych z tytułu zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów pod wodami Skarbu Państwa, PPLiFS 2019, nr 7 (221);
21. Dowgier R., Nowe urzędowe wzory deklaracji i informacji na podatki lokalne, PPLiFS 2019, nr 8 (222);
22. Dowgier R., Podstawa opodatkowania budowli zamortyzowanych, PPLiFS 2019, nr 8 (222);

23. Dowgier R., Podatek od nieruchomości: Zwolnienie nieruchomości wpisanych indywidualnie do rejestru zabytków, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
24. Dowgier R., Podatek od nieruchomości: Nowe wzory deklaracji, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
25. Dowgier R., Podatek od środków transportowych: Przekazanie pojazdu w użytkowanie, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
26. Dowgier R., Podatek od nieruchomości: Powstanie obowiązku podatkowego, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
27. Dudar G., Podatek od nieruchomości. Zwolnienie ogródków działkowych, Dudar G., PPLiFS 2019, nr 3 (217);
28. Dudar G., Opłata reklamowa, PPLiFS 2019, nr 3 (217);
29. Dudar G., Podatek od nieruchomości. Rozpoczęcie użytkowania budynku a powstanie obowiązku podatkowego, PPLiFS 2019, nr 7 (221);
30. Dudar G., Podatek od nieruchomości: Zaokrąglenie powierzchni użytkowej budynków dla celów podatkowych, PPLiFS 2019, nr 8 (222);
31. Dudar G., Podatek rolny: Ulga na powiększenie gospodarstwa rolnego a jego wcześniejsza dzierżawa, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
32. Dudar G., Podatek rolny, od nieruchomości: Opodatkowanie nieruchomości stanowiących własność gminy, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
33. Dudar G., Podatek od nieruchomości: Działalność lecznicza, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
34. Dudar G., Podatek od nieruchomości, PPLiFS 2019, nr 9 (223);
35. Etel L., Opodatkowanie instalacji zapewniających funkcjonowanie budowli zgodnie z jej przeznaczeniem, PPLiFS 2019, nr 8 (222);
36. Etel L., Nowe zasady zaliczania wpłat na poczet podatków, PPLiFS 2020, nr 1 (227);
37. Etel L., Dowgier R., (Nie)opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych, PPLiFS 2018, nr 1 (203);
38. Gołaczyński J., Zastaw skarbowy na rzeczach ruchomych w prawie polskim, Rejent 2004, nr 10;
39. Guzek L., Egzekucja administracyjna zobowiązania podatkowego, M. Pod. 2000, nr 11;
40. Guzek L., Zarzuty w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, M. Pod. 2001, nr 6;
41. Guzek L., Egzekucja z nieruchomości za podatki, M. Pod. 2001, nr 4;
42. Hauser R., Egzekucja administracyjna z nieruchomości, Administracja 2005, nr 1;

43. Karpiuk M., Egzekucja administracyjna należności stanowiących dochód państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie województwa mazowieckiego, *Studia Prawnicze i Administracyjne* 2010, Nr 1;
44. Karpiuk M., Egzekucja administracyjna z rachunków bankowych, *Glosa* 2014, nr 4;
45. Klat-Wertelecka L., Glosa do wyroku NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r., I FSK 872/09, *OSP* 2011/11/121;
46. Kmieciak H., Powstawanie zobowiązań podatkowych, *Finanse Komunalne* 2004, nr 5;
47. Kmieciak H., Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych, *Finanse Komunalne* 2004, nr 7-8;
48. Kmieciak H., Zabezpieczanie nieściągalnych podatków, *Finanse Komunalne* 2004, nr 11;
49. Kmieciak H., Egzekucja administracyjna z nieruchomości w działaniach gminy jako wierzyciela, *PPLiFS* 2006, nr 6;
50. Kmieciak H., Od kogo, oprócz podatnika, dochodzić podatków lokalnych?, *PPLiFS* 2006, nr 11;
51. Kmieciak H., Hipoteka przymusowa na podstawie tytułu wykonawczego, *PPLiFS* 2009, nr 9;
52. Kmieciak H., Informacje podatkowe i tajemnica skarbowa, *PPLiFS* 2009, nr 9;
53. Kmieciak H., Egzekucja podatków, *PPLiFS* 2009, nr 9;
54. Kmieciak H., Zabezpieczenie podatków, *PPLiFS* 2009, nr 10;
55. Kmieciak H., Postępowanie egzekucyjne: Upadłość a egzekucja, *PPLiFS* 2009, nr 11;
56. Kmieciak H., Czy gmina może pobrać koszty upomnienia?, *PPLiFS* 2011, nr 5;
57. Kmieciak H., Zaległość podatkowa a sprawozdanie, *PPLiFS* 2011, nr 9;
58. Kmieciak H., Odpowiedzialność spadkobierców, czyli dochodzenie podatku od następcy prawnego i spadkobiercy podatnika (cz. 1), *PPLiFS* 2013, nr 6;
59. Kmieciak H., Odpowiedzialność spadkobierców, czyli dochodzenie podatku od następcy prawnego i spadkobiercy podatnika (cz. 2), *PPLiFS* 2013, nr 7;
60. Kmieciak H., Odpowiedzialność spadkobierców, czyli dochodzenie podatku od następcy prawnego i spadkobiercy podatnika (cz. 3), *PPLiFS* 2013, nr 8;
61. Kmieciak H., Odpowiedzialność spadkobierców, czyli dochodzenie podatku od następcy prawnego i spadkobiercy podatnika (cz. 4), *PPLiFS* 2013, nr 9;
62. Kmieciak H., Nieściągalne zaległości podatkowe, *Kwartalnik Regionalnej Izby Obrachunkowej*, Zielona Góra 2015, nr 1-2;
63. Kmieciak H., Inkasent a tajemnica skarbowa, *PPLiFS* 2018, nr 1;

64. Kmiecik H., Czy na podstawie art. 55 i art. 56 w związku z art. 64 ust. 1 ustawy o finansach publicznych organ podatkowy może umorzyć koszty upomnienia?, PPLiFS 2019, nr 6;
65. Kondracka A., Przenoszenie praw z akcji a przenoszenie praw z weksla, Rejent 1999, nr 5;
66. Kondracka A., Charakter prawny zarzutów przysługujących dłużnikom wekslowym, Rejent 2001, nr 1;
67. Kotłowski D., Piaskowska O., Sadowski K., Dopuszczalność zajęcia przez naczelnika urzędu skarbowego przedmiotu świadczenia złożonego do depozytu sądowego, Przegląd Prawa Egzekucyjnego 2010, nr 1;
68. Król M., Uprawnienia organu egzekucyjnego względem dłużnika zajętej wierzytelności, Przegląd Podatkowy 2012, nr 3;
69. Łętowska E., Glosa do wyroku III SA 2055/00, OSP 2002, z. 7-8, poz. 101;
70. Łętowski J., Glosa do wyroku SA 820/81, OSP 1982/1-2, poz. 22;
71. Miłosz M., Konstrukcja i rozpoznawanie środków zaskarżenia bezczynności w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Samorząd Terytorialny 2007, nr 7-8;
72. Morawski W., Przeniesienie własności rzeczy i praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe, M. Pod. 1998/8, s. 242;
73. Ostojski P., Następstwo prawne w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, PiP 2011, nr 7-8;
74. Ostojski P., Instytucja upomnienia w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Samorząd Terytorialny 2011, nr 10;
75. Ostojski P., Doręczenia w postępowaniu przymusowym w Polsce i w Niemczech, Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka 2012, nr 2;
76. Ostojski P., Dłużnik zajętej wierzytelności w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 2014, nr 4;
77. Ostojski P., Osoba trzecia w toku egzekucji administracyjnej z rzeczy ruchomej i nieruchomości podatnika, Prawo 2015, nr 318;
78. Ostojski P., Czynniki wywołujące nieefektywność egzekucji należności publicznoprawnych w Polsce, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia, Nr 1/50/2016; Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej;
79. Oziębło J., Podstawa opodatkowania budowli glosa do wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 10 kwietnia 2018 r. (I SA/Rz 111/18), PPLiFS 2019, nr 3 (217);

80. Oziębło J., Opodatkowanie sieci gazowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
81. Pahl B., Realizacja podatku od środków transportowych w 2019 r. – wybrane problemy, PPLiFS 2019, nr 2 (216);
82. Pahl B., Zasady opodatkowania żłobków i klubów dziecięcych, PPLiFS 2019, nr 3 (217);
83. Rogowski Ł., Lokalne organy podatkowe potrzebują zmiany mechanizmu wymiaru podatku od nieruchomości, PPLiFS 2019, nr 4 (218);
84. Saltarius S., Realizacja zastawu skarbowego w egzekucyjnym postępowaniu administracyjnym, Przegląd Prawa Egzekucyjnego 2008, nr 6-9;
85. Saltarius S., Zastaw skarbowy jako gwarancja zaspokojenia wierzyciela – iluzja czy rzeczywistość?, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego 2010, nr 2;
86. Szalkiewicz M., Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
87. Tarno J. P., Gwarancje procesowe służące zobowiązaniem w egzekucji administracyjnej, Przegląd Podatkowy 2009, nr 7;
88. Trzeszczkowski K., Umarzanie zaległości podatkowych przez gminne organy podatkowe – uwagi na tle raportu Najwyższej Izby Kontroli, PPLiFS 2019, nr 3 (217);
89. Wołowiec T., Wpis do rejestru podmiotów leczniczych a zasady stosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości, PPLiFS 2019, nr 4 (218);
90. Wołowiec T., Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości stadionów piłkarskich, PPLiFS 2019, nr 6 (220);
91. Zdanowicz P., W jaki sposób przedawniają się zobowiązania podatkowe wynikające z hipoteki lub zastawu skarbowego?, PPLiFS 2019, nr 4 (218);

ŹRÓDŁA INTERNETOWE

1. Dauter B., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. X, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546978/542067/babiarz-stefan-i-in-ordynacja-podatkowa-komentarz-wyd-x?cm=URELATIONS>, 19.07.2018;
2. Etel L., Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759931/557371/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 19.07.2018;

3. <https://czechrepublic.trade.gov.pl/pl/abc-biznesu-przewodnik/podatki/5653,podatki-od-nieruchomosci.html>, 01.10.2019 r.;
4. https://pl.wikipedia.org/wiki/Historia_podatk%C3%B3w_w_Polsce;
5. Ofiarska M., Zawieszenie postępowania egzekucyjnego w administracji, <https://sip.lex.pl/#/publication/469833391/ofiarska-malgorzata-zawieszenie-postepowania-egzekucyjnego-w-administracji?cm=URELATIONS>, 10.08.2018;
6. Popławski M., Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759790/557230/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 24.07.2018.
7. Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587760079/557519/etel-leonard-red-ordynacja-podatkowa-komentarz-aktualizowany?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;
8. Vademecum seminarzysty, Instrukcja pisania prac dyplomowych (licencjackich i magisterskich), Instytut Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Pedagogicznego w Krakowie, rok akademicki 2017/2018, http://prawo.up.krakow.pl/wp-content/uploads/2017/11/Vademecum_Seminarzysty.pdf;
9. Wróbel A., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Wyd. VII, <https://sip.lex.pl/#/commentary/587274964/559743/wrobel-andrzej-jaskowska-malgorzata-wilbrandt-gotowicz-martyna-kodeks-postepowania...?cm=URELATIONS>, 23.07.2018;
10. Wyporska-Frankiewicz J., Zasady ogólne postępowania egzekucyjnego, w: Doradca podatkowy w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369239616/170989/zasada-stosowania-srodkow-egzekucyjnych-przewidzianych-w-ustawie>, 09.08.2018;
11. wystąpienie doc. JUDr Petra Pitharta na Uniwersytecie Śląskim w Katowicach, Gazeta Uniwersytecka UŚ Nr 8 (138) 2006 r., <http://gazeta.us.edu.pl/node/230261>, 01.10.2019;

WYKAZ AKTÓW NORMATYWNYCH

USTAWY

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zmianami);
2. Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 ze zmianami);
3. Ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 r. Prawo wekslowe (Dz. U. z 2016 r., poz. 160);
4. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 256 ze zmianami);
5. Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2019 r., poz. 2086 ze zmianami);
6. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1145 ze zmianami);
7. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2019 r., poz. 1438 ze zmianami);
8. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2019 r., poz. 1040 ze zmianami);
9. Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zmianami);
10. Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2019, poz. 2204);
11. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 333);
12. Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2020 r., poz. 470 ze zmianami);
13. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 713);
14. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zmianami);
15. Ustawa z dnia 3 lutego 1993 r. o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków oraz zmianie niektórych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 1439);
16. Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2020 r., poz. 532);
17. Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2019 r., poz. 1186 ze zmianami);

18. Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz. U. z 2019 r., poz. 2010 ze zmianami);
19. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2020 r., poz. 65 ze zmianami);
20. Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 426 ze zmianami);
21. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 238 ze zmianami);
22. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900 ze zmianami);
23. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2019 r., poz. 2357 ze zmianami);
24. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2019 r., poz. 43 ze zmianami);
25. Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 815);
26. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 1026);
27. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 505 ze zmianami);
28. Ustawa z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne (Dz. U. z 2020 r., poz. 310 ze zmianami);
29. Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. o restrukturyzacji hutnictwa żelaza i stali (Dz. U. z 2001 r. Nr 111 r., poz. 1196 ze zmianami);
30. Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r., poz. 344);
31. Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2018 r., poz. 2177 ze zmianami);
32. Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 888 ze zmianami);
33. Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2019 r., poz. 498 ze zmianami);
34. Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2020 r., poz. 293);

35. Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz. U. z 2020 r., poz. 282);
36. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 23 ze zmianami);
37. Ustawa z dnia 15 kwietnia 2005 r. o pomocy publicznej i restrukturyzacji publicznych zakładów opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2018 r., poz. 164);
38. Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2020 r., poz. 89 ze zmianami);
39. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r., poz. 869 ze zmianami);
40. Ustawa z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2019 r., poz. 2412 ze zmianami);
41. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2019 r., poz. 1183 ze zmianami);
42. Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2019 r., poz. 868 ze zmianami);
43. Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz. U. z 2020 r., poz. 821);
44. Ustawa z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2020 r., poz. 794);
45. Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o ochronie praw nabywcy lokalu mieszkalnego lub domu jednorodzinnego (Dz. U. z 2019 r., poz. 1805);
46. Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz. U. z 2018 r., poz. 2188 ze zmianami);
47. Ustawa z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz. U. z 2020 r., poz. 765);
48. Ustawa z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2176);
49. Ustawa z dnia 15 maja 2015 r. Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2020 r., poz. 814);
50. Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1045);
51. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 1269 ze zmianami);

52. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1311);
53. Ustawa z dnia 4 listopada 2016 r. o wsparciu kobiet w ciąży i rodzin „Za życiem” (Dz. U. z 2019 r., poz. 473 ze zmianami);
54. Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz. U. z 2018 r., poz. 2363 ze zmianami);
55. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r., poz. 1292 ze zmianami);
56. Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1520);
57. Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r., poz. 1553);
58. Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 374 ze zmianami);
59. Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 568 ze zmianami);
60. Ustawa z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r., poz. 875);

DEKRETY

1. Dekret z dnia 28 stycznia 1947 r. o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych (Dz. U. z 1947 r. Nr 21, poz. 84 ze zmianami);

ROZPORZĄDZENIA

1. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 1928 r., Nr 36, poz. 342 ze zmianami);

2. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2002 r. w sprawie szczególnego trybu postępowania przy przechowywaniu i sprzedaży zajętych broni, amunicji, materiałów wybuchowych i innych przedmiotów, na których posiadanie jest wymagane zezwolenie (Dz. U. z 2002 r. Nr 50, poz. 453);
3. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie warunków, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową (Dz. U. z 2007 r. Nr 249, poz. 1851);
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz. U. z 2008 r. Nr 236, poz. 1636);
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 listopada 2013 r. w sprawie sposobu sporządzania wniosków o udzielenie pomocy kierowanych do państw członkowskich, jednolitych formularzy służących do powiadomienia i jednolitych tytułów wykonawczych (Dz. U. z 2013 r., poz. 1295);
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2013 r. w sprawie wzorów wniosków o udzielenie pomocy kierowanych do państw trzecich, zaktualizowanego tytułu wykonawczego, zagranicznego tytułu wykonawczego oraz zarządzenia zabezpieczenia (Dz. U. z 2013 r., poz. 1356);
7. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 maja 2014 r. w sprawie trybu postępowania przy sprzedaży zajętych ruchomości ulegających szybkiemu zepsuciu oraz przechowywaniu i sprzedaży niektórych ruchomości (Dz. U. z 2016 r., poz. 1023);
8. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu przeprowadzenia opisu i oszacowania wartości nieruchomości (Dz. U. z 2014 r., poz. 742);
9. Rozporządzenie Ministra Finansów z 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia (Dz. U. z 2017 r., poz. 131);
10. Rozporządzenie Ministra Finansów z 29 lipca 2015 r. w sprawie trybu zawiadamiania przez bank o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego (Dz. U. z 2015 r., poz. 1278);
11. Rozporządzenie Ministra Finansów z 11 września 2015 r. w sprawie wysokości kosztów upomnienia skierowanego przez wierzyciela do zobowiązanego przed wszczęciem egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2015 r., poz. 1526);

12. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2015 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1483);
13. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 2016 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz. U. z 2018 r., poz. 850);
14. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 września 2016 r. w sprawie sposobu sporządzania i dokonywania doręczeń z użyciem środków komunikacji elektronicznej odpisów dokumentów w przypadku wystąpienia zbiegu egzekucji (Dz. U. z 2016 r., poz. 1416);
15. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 15 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia centralnego biura łącznikowego (Dz. U. z 2017 r., poz. 300);
16. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 5 grudnia 2017 r. w sprawie licytacji elektronicznej w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2017 r., poz. 2304);
17. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 września 2018 r. w sprawie wzorów dokumentów stosowanych w egzekucji należności pieniężnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1804 ze zmianami);
18. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 grudnia 2018 r. w sprawie wzoru deklaracji na podatek od środków transportowych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2436);
19. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2019 r. w sprawie wzorów informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości (Dz. U. z 2019 r., poz. 1104);
20. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 maja 2019 r. w sprawie wzorów informacji o gruntach i deklaracji na podatek rolny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1105);
21. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2019 r. w sprawie wzorów informacji o lasach i deklaracji na podatek leśny (Dz. U. z 2019 r., poz. 1126);
22. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2019 r., poz. 1153);
23. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2019 r., poz. 1154);
24. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 czerwca 2019 r. w sprawie sposobu przesyłania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na

podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Dz. U. z 2019 r., poz. 1185);

25. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. z 2020 r., poz. 433);
26. Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemii (Dz. U. z 2020 r., poz. 491);

OBWIESZCZENIA

1. Obwieszczenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 21 listopada 2017 r. w sprawie wyznaczenia jednostki podległej lub nadzorowanej do prowadzenia systemu teleinformatycznego, za pośrednictwem którego odbywa się licytacja elektroniczna (Dz. Urz. MRiF z 2017 r., poz. 230);

PRZEPISY UNII EUROPEJSKIEJ

1. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (DZ. Urz. UE L 166 z 30 kwietnia 2004 r.);

PRZEPISY PAŃSTW OBCYCH

1. Ustawa nr 99/1963 z dnia 4 grudnia 1963 r. Občanský soudní řád;
2. Ustawa nr 280/2009 z dnia 22 lipca 2009 r. Daňový řád;
3. Titre IV: Le recouvrement de l'impôt, Livre des procédures de recouvrement;

WYKAZ ORZECZNICTWA

ORZECZENIA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

1. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 maja 1981 r., sygn. akt SA 810/81 (ONSA 1981/1, poz. 45);
2. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 1981 r., sygn. akt SA 820/81 (ONSA 1981/1, poz. 57);
3. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 6 sierpnia 1984 r., sygn. akt II SA 742/84 (ONSA 1984/2, poz. 67);
4. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 1984 r., sygn. akt III SA 729/84 (ONSA 1984/2, poz. 117);
5. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 listopada 1992 r., sygn. akt V SA 721/92 (ONSA 1992/3-4, poz. 95);
6. Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 18 stycznia 1995 r., sygn. akt SA/Wr 1386/94 (POP 1996/6, s. 181);
7. Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 22 marca 1996 r., sygn. akt SA/Wr 1996/95 (ONSA 1997/1, poz. 35);
8. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 1997 r., sygn. akt III SA 534/96, (M. Pod. 1997/12/374);
9. Wyrok NSA w Poznaniu z dnia 10 czerwca 1997 r., sygn. akt I SA/Po 1625/96 (LEX nr 29938);
10. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 sierpnia 1997 r., sygn. akt III SA 66/96 (LEX nr 30854);
11. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 stycznia 1999 r., sygn. akt III SA 3184/97 (LEX nr 37174);
12. Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 26 kwietnia 2000 r., sygn. akt I SA/Wr 31/99 (M. Pod. 2000/12, s. 40);
13. Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 20 września 2000 r., sygn. akt SA/Sz 892/99 (LEX nr 970126);
14. Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 17 stycznia 2001 r., sygn. akt SA/Sz 1636/99 (LEX nr 49798);
15. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2001 r., sygn. akt III SA 167/00 (LEX nr 47930);

16. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt III SA 2055/00 (M. Pod. 2002, nr 7, poz. 45);
17. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 grudnia 2002 r., sygn. akt III SA 293/02 (Biul. Skarb. 2003, nr 4, s. 30);
18. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 stycznia 2003 r., sygn. akt III SA 334/01 (Biul. Skarb. 2003, nr 4, s. 28);
19. Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 11 grudnia 2003 r., sygn. akt I SA/Wr 2800/01 (LEX nr 110369);
20. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2005 r., sygn. akt SA/Sz 2273/03 (Biul. Skarb. 2005, nr 4, s. 30);
21. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 października 2007 r., sygn. akt II SA/Kr 531/06 (LEX nr 496320);
22. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 grudnia 2007 r., sygn. akt II SA/Łd 818/07 (LEX nr 510921);
23. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 23 stycznia 2008 r., sygn. akt II SA/Go 751/07 (LEX nr 510749);
24. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 8/08 (LEX nr 501604);
25. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1944/07 (LEX nr 477454);
26. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 lipca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1468/07 (LEX nr 490172);
27. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 września 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 63/08 (LEX nr 52443);
28. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 października 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 410/08 (LEX nr 497393);
29. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 481/09 (LEX nr 553385);
30. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 października 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 298/09 (LEX nr 549214);
31. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 sierpnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wr 315/10 (LEX nr 757910);
32. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 września 2010 r., sygn. akt VI SA/Wa 904/10 (LEX nr 759777);

33. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 584/10 (LEX nr 749475);
34. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 8 grudnia 2010 r., sygn. akt II SA/Sz 806/10 (LEX nr 754954);
35. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1236/10 (LEX nr 757385);
36. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2011 r., sygn. akt V SA/Wa 1981/10 (LEX nr 954193);
37. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 30/11 (LEX nr 786792);
38. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 czerwca 2011 r., sygn. akt II SA/Wa 726/1 (LEX nr 1086933);
39. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1601/11 (LEX nr 1150211);
40. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1021/11 (LEX nr 1154372);
41. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 1138/11 (LEX nr 1107277);
42. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 lutego 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1542/11 (LEX nr 1685366);
43. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gl 829/11 (LEX nr 1145250);
44. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 223/12 (LEX nr 1152030);
45. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt III SA/Kr 686/11 (LEX nr 1214982);
46. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1648/12 (LEX nr 1305392);
47. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 465/13 (LEX nr 1368565);
48. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 449/13 (LEX nr 1437220);
49. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 119/13 (LEX nr 1339821);

50. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 469/13 (LEX nr 1368566);
51. Wyrok WSA w Opolu z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/Op 196/13 (LEX nr 1342709);
52. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 września 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 684/13 (LEX nr 1370426);
53. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 października 2013 r., sygn. akt II SA/Sz 554/13 (LEX nr 1390313);
54. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 539/13 (LEX nr 1394779);
55. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 1107/13 (LEX nr 1404434);
56. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2014 r., sygn. akt II SA/Ol 903/13 (LEX nr 1443590);
57. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 219/14 (LEX nr 1507405);
58. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 września 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 1235/13 (LEX nr 1533107);
59. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Gl 945/14 (LEX nr 1649602);
60. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 lutego 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 18/15 (LEX nr 1962645);
61. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 212/15 (LEX nr 1849927);
62. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 2887/14 (LEX nr 1972095);
63. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 2513/14 (LEX nr 1948544);
64. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 października 2015 r., sygn. akt I SA/Ol 438/15 (LEX nr 1929444);
65. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 października 2015 r., sygn. akt I SA/Gl 604/15 (LEX nr 1926298);
66. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 2 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 624/15 (LEX nr 1947430);

67. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 621/15 (LEX nr 1947684);
68. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Lu 618/15 (LEX nr 1969532);
69. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bk 744/15 (LEX nr 1962439);
70. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 1175/15 (LEX nr 1994091);
71. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Lu 746/15 (LEX nr 2013505);
72. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Sz 1069/15 (LEX nr 2014057);
73. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt I SA/Gl 1406/15 (LEX nr 2046125);
74. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 1122/15 (LEX nr 2045615);
75. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2016 r., sygn. akt III SA/Gl 7/16 (LEX nr 2078393);
76. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 maja 2016 r., sygn. akt II SA/Wa 1803/15 (LEX nr 2089983);
77. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 maja 2016 r., sygn. akt III SA/Wr 376/16 (LEX nr 2085920);
78. Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Op 231/16 (LEX nr 2108845);
79. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Łd 204/16 (LEX nr 2105979);
80. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 lipca 2016 r., sygn. akt II SA/Ke 40/16 (LEX nr 2105461);
81. Wyrok WSA w Opolu z dnia 25 lipca 2016 r., sygn. akt I SA/Op 173/16 (LEX nr 2108836);
82. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 sierpnia 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 441/16 (LEX nr 2096850);
83. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 sierpnia 2016 r., sygn. akt II SA/Bk 405/16 (LEX nr 2115334);

84. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 15 września 2016 r., sygn. akt I SA/Ke 360/16 (LEX nr 2121223);
85. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 września 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 596/16 (LEX nr 2144543);
86. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 października 2016 r., sygn. akt II SA/Kr 917/16 (LEX nr 2151164);
87. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 622/16 (LEX nr 2189418);
88. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 710/16 (LEX nr 2189504);
89. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt III SA/Kr 698/16 (LEX nr 2181477);
90. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 grudnia 2016 r., sygn. akt VIII SA/Wa 817/16 (LEX nr 2190009);
91. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 19 grudnia 2016 r., sygn. akt I SA/Ol 833/16 (LEX nr 2227574);
92. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 grudnia 2016 r., sygn. akt VII SA/Wa 3010/15 (LEX nr 2317293);
93. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 723/16 (LEX nr 2227018);
94. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Bd 597/16 (LEX nr 2248068);
95. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 25 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 759/16 (LEX nr 2282153);
96. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 31 stycznia 2017 r., sygn. akt III SA/Kr 1718/16 (LEX nr 2196767);
97. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 31 stycznia 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 97/17 (LEX nr 2226620);
98. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 369/16 (LEX nr 2398269);
99. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 386/16 (LEX nr 2383109);
100. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2017 r., sygn. akt VII SA/Wa 772/16 (LEX nr 2282106);

101. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2952/16 (LEX nr 2360331);
102. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 367/16 (LEX nr 2396070);
103. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3438/16 (LEX nr 2383087);
104. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Po 827/16 (LEX nr 2267599);
105. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1128/16 (LEX nr 2269777);
106. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 93/17 (LEX nr 2269739);
107. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 656/16 (LEX nr 2292081);
108. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 921/16 (LEX nr 2280920);
109. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1444/16 (LEX nr 2284594);
110. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1219/16 (LEX nr 2283109);
111. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1364/16 (LEX nr 2287083);
112. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 4/17 (LEX nr 2285937);
113. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1003/16 (LEX nr 2285936);
114. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1569/16 (LEX nr 2288437);
115. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 364/17 (LEX nr 2290686);
116. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1572/16 (LEX nr 2291323);
117. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 162/17 (LEX nr 2303840);

118. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt V SA/Wa 980/16 (LEX nr 2404591);
119. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 maja 2017 r., sygn. akt II SA/Łd 817/16 (LEX nr 2309406);
120. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 359/17 (LEX nr 2331281);
121. Wyrok WSA w Opolu z dnia 30 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Op 48/17 (LEX nr 2314586);
122. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2017 r., sygn. akt V SA/Wa 2715/16 (LEX nr 2480423);
123. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 20 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 1173/16 (LEX nr 2313027);
124. Wyrok WSA w Opolu z dnia 23 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Op 132/17 (LEX nr 2325138);
125. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 czerwca 2017 r., sygn. akt V SA/Wa 2723/16 (LEX nr 2357241);
126. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 1580/16 (LEX nr 2322897);
127. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 1435/16 (LEX nr 2331164);
128. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 719/17 (LEX nr 2359739);
129. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 462/17 (LEX nr 2357863);
130. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 1 sierpnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 813/17 (LEX nr 2357852);
131. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 sierpnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wr 322/17 (LEX nr 2378121);
132. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 sierpnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wr 361/17 (LEX nr 2378122);
133. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 sierpnia 2017 r., sygn. akt III SA/Po 151/17 (LEX nr 2364605);
134. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22 sierpnia 2017 r., sygn. akt II SA/Bd 151/17 (LEX nr 2366761);

135. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 września 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 487/17 (LEX nr 2373441);
136. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 4 października 2017 r., sygn. akt I SA/Go 291/17 (LEX nr 2375326);
137. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt VIII SA/Wa 508/17 (LEX nr 2382915);
138. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 794/17 (LEX nr 2383925);
139. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 października 2017 r., sygn. akt II SA/Wr 497/17 (LEX nr 2406489);
140. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 11 października 2017 r., sygn. akt I SA/Ol 354/17 (LEX nr 2382828);
141. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 12 października 2017 r., sygn. akt I SA/Ke 432/17 (LEX nr 2387296);
142. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 października 2017 r., sygn. akt I SA/Lu 603/17 (LEX nr 2393025);
143. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 października 2017 r., sygn. akt VII SA/Wa 2829/16 (LEX nr 2476118);
144. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1242/17 (LEX nr 2400081);
145. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2017 r., sygn. akt II SA/Ol 695/17 (LEX nr 2404323);
146. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Ol 539/17 (LEX nr 2407153);
147. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 661/17 (LEX nr 2411789);
148. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 listopada 2017 r., sygn. akt II SA/Po 842/17 (LEX nr 2417394);
149. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 listopada 2017 r., sygn. akt III SA/Wr 595/17 (LEX nr 2415220);
150. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Gl 728/17 (LEX nr 2392744);
151. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. akt V SA/Wa 998/17 (LEX nr 2431903);

152. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 867/17 (LEX nr 2467441);
153. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 1 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 658/17 (LEX nr 2434909);
154. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2017 r., sygn. akt V SA/Wa 974/17 (LEX nr 2496151);
155. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 grudnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1222/17 (LEX nr 2496123);
156. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 766/17 (LEX nr 2430435);
157. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 884/17 (LEX nr 2444375);
158. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1430/17 (LEX nr 2441360);
159. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 870/17 (LEX nr 2438551);
160. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 945/17 (LEX nr 2428515);
161. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1523/17 (LEX nr 2496034);
162. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Po 1004/17 (LEX nr 2428481);
163. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Rz 725/17 (LEX nr 2435536);
164. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1503/17 (LEX nr 2441338);
165. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 498/17 (LEX nr 2483580);
166. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Łd 640/17 (LEX nr 2435483);
167. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1530/17 (LEX nr 244711);
168. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Kr 1376/17 (LEX nr 2424298);

169. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1549/17 (LEX nr 2455097);
170. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 732/17 (LEX nr 2443808);
171. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1382/17 (LEX nr 2451187);
172. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Po 1083/17 (LEX nr 2437744);
173. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Go 1047/17 (LEX nr 2444227);
174. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Ke 664/17 (LEX nr 2443791);
175. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Po 1098/17 (LEX nr 2444226);
176. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 1024/17 (LEX nr 2432544);
177. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 31 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Lu 762/17 (LEX nr 2439351);
178. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 31 stycznia 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 1124/17 (LEX nr 2448887);
179. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 lutego 2018 r., sygn. akt II SA/Lu 1065/17 (LEX nr 2468051);
180. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 lutego 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 1140/17 (LEX nr 2454985);
181. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 8 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Ke 513/17 (LEX nr 2446259);
182. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lutego 2018 r., sygn. akt IV SA/Gl 1136/17 (LEX nr 2454492);
183. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 lutego 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 980/17 (LEX nr 2457376);
184. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 49/18 (LEX nr 2451071);
185. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 56/18 (LEX nr 2497890);

186. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 103/18 (LEX nr 2454477);
187. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 lutego 2018 r., sygn. akt III SA/Gl 969/17 (LEX nr 2474175);
188. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 lutego 2018 r., sygn. akt IV SA/Gl 812/17 (LEX nr 2454441);
189. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 22 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 652/17 (LEX nr 2459986);
190. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. akt II SA/Gl 36/18 (LEX nr 2464247);
191. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 27 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 17/18 (LEX nr 2479980);
192. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1166/17 (LEX nr 2458219);
193. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Wr 866/17 (LEX nr 2480244);
194. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 7 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Go 476/17 (LEX nr 2474116);
195. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 1305/17 (LEX nr 2497843);
196. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 7 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 81/18 (LEX nr 2478635);
197. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Po 1217/17 (LEX nr 2473488);
198. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 marca 2018 r., sygn. akt II SA/Gl 1001/17 (LEX nr 2471548);
199. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 96/18 (LEX nr 2478587);
200. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 143/18 (LEX nr 2467220);
201. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 87/18 (LEX nr 2470552);
202. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 53/18 (LEX nr 2471455);

203. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Wr 383/17 (LEX nr 2497769);
204. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Wr 52/18 (LEX nr 2495335);
205. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 44/18 (LEX nr 2478284);
206. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 82/18 (LEX nr 2475885);
207. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Bd 89/18 (LEX nr 2494924);
208. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 1089/17 (LEX nr 2486118);
209. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Ke 48/18 (LEX nr 2482459);
210. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 kwietnia 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 182/18 (LEX nr 2482912);
211. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 10 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 111/18 (LEX nr 2473960);
212. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Gd 1050/17 (LEX nr 2480142);
213. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 83/18 (LEX nr 2479723);
214. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 91/18 (LEX nr 2494111);
215. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Lu 299/17 (LEX nr 2497078);
216. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 111/18 (LEX nr 2485698);
217. Wyrok WSA w Opolu z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt II SA/Op 80/18 (LEX nr 2487187);
218. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt VII SA/Wa 2220/17 (LEX nr 2501100);
219. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1031/17 (LEX nr 2489943);

220. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1239/17 (LEX nr 2499603);
221. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1420/17 (LEX nr 2503275);
222. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 64/18 (LEX nr 2498720);
223. Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 24 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Go 73/18 (LEX nr 2502268);
224. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 lipca 2018 r., sygn. akt II SA/Gd 319/18 (LEX nr 2524694);
225. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 sierpnia 2018 r., sygn. akt VIII SA/Wa 98/18 (LEX nr 2454476);
226. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 września 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 593/19 (LEX nr 2559359);
227. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 3 października 2018 r., sygn. akt I SA/Bk 474/18 (LEX nr 2567130);
228. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 listopada 2018 r., sygn. akt III SA/Łd 664/18 (LEX nr 2597663);
229. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 stycznia 2019 r., sygn. akt III SA/Łd 932/18 (LEX nr 2613322);
230. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 813/18 (LEX nr 2628095);
231. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 marca 2019 r., sygn. akt I SA/Bd 83/19 (LEX nr 2641462);
232. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 maja 2019 r., sygn. akt I SA/Gl 1098/18 (LEX nr 2683552);

POSTANOWIENIA WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

1. Postanowienie NSA w Warszawie z dnia 11 czerwca 1981 r., sygn. akt SA 584/81 (ONSA 1981/1, poz. 55);
2. Postanowienie WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 616/09 (LEX nr 578755);

ORZECZENIA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

1. Wyrok NSA z dnia 4 maja 2005 r., sygn. akt FSK 1999/04 (LEX nr 177353);
2. Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2006 r., sygn. akt II GSK 183/06 (LEX nr 290139);
3. Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2007 r., sygn. akt I OSK 1800/06 (LEX nr 320931);
4. Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 256/06 (LEX nr 317885);
5. Wyrok NSA z dnia 5 lutego 2008 r., sygn. akt II OSK 2005/06 (LEX nr 461883);
6. Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2008 r., sygn. akt II GSK 51/08 (LEX nr 467107);
7. Wyrok NSA z dnia 26 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1462/08 (LEX nr 532596);
8. Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 920/08 (LEX nr 550106);
9. Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1046/08 (LEX nr 595687);
10. Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1289/08 (LEX nr 595739);
11. Wyrok NSA z dnia 17 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1823/08 (LEX nr 596005);
12. Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r., sygn. akt I FSK 872/09 (ONSAiWSA 2012/1/14);
13. Wyrok NSA z dnia 30 września 2010 r., sygn. akt II FSK 795/09 (LEX nr 745867);
14. Wyrok NSA z dnia 16 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 708/10 (LEX nr 898004);
15. Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2011 r., sygn. akt II OSK 749/10 (LEX nr 1083713);
16. Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 1364/10 (LEX nr 1082992);
17. Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2011, sygn. akt II GSK 783/10 (LEX nr 1068866);
18. Wyrok NSA z dnia 20 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1700/10 (LEX nr 1069323);
19. Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 962/10 (LEX nr 1132032);
20. Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., sygn. akt I FSK 577/11 (LEX nr 1129677);
21. Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. akt II GSK 1516/10 (LEX nr 1137881);
22. Wyrok NSA z dnia 16 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 582/11 (LEX nr 1136279);
23. Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 2133/10 (LEX nr 1244156);
24. Wyrok NSA z dnia 4 października 2012 r., sygn. akt II FSK 408/11 (LEX nr 1217965);
25. Wyrok NSA z dnia 8 marca 2013 r., sygn. akt I OSK 1661/12 (LEX nr 1339590);
26. Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. akt I OSK 1833/12 (LEX nr 1336329);
27. Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. akt I OSK 15/12 (LEX nr 1328347);
28. Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2345/11 (LEX nr 1374772);
29. Wyrok NSA z dnia 23 października 2013 r., sygn. akt II FSK 2782/11 (LEX nr 1558127);
30. Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 687/12 (LEX nr 1494996);

31. Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 674/12 (LEX nr 1447058);
32. Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 555/13 (LEX nr 1494620);
33. Wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 979/12 (LEX nr 1467162);
34. Wyrok NSA z dnia 23 maja 2014 r., sygn. akt II OSK 2653/12 (LEX nr 1798573);
35. Wyrok NSA z dnia 10 września 2014 r., sygn. akt I OSK 229/13 (LEX nr 1551287);
36. Wyrok NSA z dnia 7 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2290/12 (LEX nr 1591728);
37. Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2014 r., sygn. akt I FSK 1699/13 (LEX nr 1658157);
38. Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2014 r., sygn. akt I OSK 1653/13 (LEX nr 1590990);
39. Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2818/12 (LEX nr 1595913);
40. Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2736/12 (LEX nr 1650597);
41. Wyrok NSA z dnia 24 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 868/13 (LEX nr 1774624);
42. Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 517/13 (LEX nr 1774447);
43. Wyrok NSA z dnia 8 maja 2015 r., sygn. akt II FSK 1258/13 (LEX nr 1774115);
44. Wyrok NSA z dnia 28 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 512/14 (LEX nr 1772817);
45. Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2015 r., sygn. akt II GSK 1475/14 (LEX nr 2091857);
46. Wyrok NSA z dnia 29 października 2015 r., sygn. akt II FSK 1946/15 (LEX nr 1986283);
47. Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 3862/13 (LEX nr 2036687);
48. Wyrok NSA z dnia 23 marca 2016 r., sygn. akt II GSK 2305/14 (LEX nr 2113088);
49. Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1659/14 (LEX nr 2036434);
50. Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 79/16 (LEX nr 2016001);
51. Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 330/15 (LEX nr 2064805);
52. Wyrok NSA z dnia 17 maja 2016 r., sygn. akt I OSK 2794/15 (LEX nr 2108347);
53. Wyrok NSA z dnia 2 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 2916/14 (LEX nr 2119039);
54. Wyrok NSA z dnia 2 września 2016 r., sygn. akt II FSK 1738/15 (LEX nr 2143117);
55. Wyrok NSA z dnia 7 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2103/14 (LEX nr 2143143);
56. Wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2296/14 (LEX nr 2143164);
57. Wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 92/15 (LEX nr 2143271);
58. Wyrok NSA z dnia 27 września 2016 r., sygn. akt II FSK 1199/15 (LEX nr 2114190);
59. Wyrok NSA z dnia 25 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2807/14 (CBOSA);
60. Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2016 r., sygn. akt II GSK 1024/15 (LEX nr 2199281);
61. Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. akt II GSK 2958/16 (LEX nr 2170554);
62. Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3066/14 (CBOSA);
63. Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2016 r., sygn. akt II OSK 1097/16 (LEX nr 2175812);

64. Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3197/14 (LEX nr 2175724);
65. Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt II GSK 916/15 (LEX nr 2190704);
66. Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 66/15 (LEX nr 2299919);
67. Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 203/15 (LEX nr 2273702);
68. Wyrok NSA z dnia 10 marca 2017 r., sygn. akt II FSK2369/16 (CBOSA);
69. Wyrok NSA z dnia 21 marca 2017 r., sygn. akt II OSK 1819/16 (LEX nr 2289934);
70. Wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 440/15 (LEX nr 2316522);
71. Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt II GSK 2184/15 (LEX nr 2306979);
72. Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt II GSK 5131/16 (LEX nr 2433016);
73. Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2017 r., sygn. akt I OSK 1545 (LEX nr 2289679);
74. Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 161/17 (LEX nr 2315825);
75. Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 901/15 (LEX nr 2283038);
76. Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 928/15 (LEX nr 2360104);
77. Wyrok NSA z dnia 10 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1045/15 (LEX nr 2303854);
78. Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 329/17 (LEX nr 2322988);
79. Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2017 r., sygn. akt II OSK 1867/16 (LEX nr 2345673);
80. Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1674/15 (LEX nr 2346679);
81. Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 1877/15 (LEX nr 2373581);
82. Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2048/15 (LEX nr 2371400);
83. Wyrok NSA z dnia 6 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2082/15 (LEX nr 2381069);
84. Wyrok NSA z dnia 13 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2144/15 (LEX nr 2395929);
85. Wyrok NSA z dnia 20 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2320/15 (LEX nr 2441456);
86. Wyrok NSA z dnia 28 września 2017 r., sygn. akt II FSK 1305/15 (LEX nr 2373260);
87. Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt I FSK 2290/15 (LEX nr 2393135);
88. Wyrok NSA z dnia 17 października 2017 r., sygn. akt II OSK 2394/16 (LEX nr 2426967);
89. Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2859/15 (LEX nr 2408177);
90. Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2017 r., sygn. akt II GSK 520/16 (LEX nr 2408760);
91. Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2017 r., sygn. akt I GSK 2261/15 (LEX nr 2414420);
92. Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2834/15 (LEX nr 2415188);
93. Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2017 r., sygn. akt GSK 2116/17 (LEX nr 2434939);
94. Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 3121/15 (LEX nr 2427595);
95. Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 3161/15 (LEX nr 2411649);
96. Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 351/16 (LEX nr 2463134);

97. Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3307/15 (LEX nr 2434900);
98. Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 136/15 (LEX nr 2417801);
99. Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2017 r., sygn. akt I GSK 1930/15 (LEX nr 2431715);
100. Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3577/15 (LEX nr 2445160);
101. Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 157/16 (LEX nr 2451160);
102. Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 141/16 (LEX nr 2457549);
103. Wyrok NSA z dnia 6 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 252/16 (LEX nr 2457556);
104. Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 290/16 (LEX nr 2467338);
105. Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 512/16 (LEX nr 2454893);
106. Wyrok NSA z dnia 7 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 937/16 (LEX nr 2469772);
107. Wyrok NSA z dnia 15 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 3579/17 (LEX nr 2467865);
108. Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 642/16 (LEX nr 2495133);
109. Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 856/16 (LEX nr 2495093);
110. Wyrok NSA z dnia 28 marca 2018 r., sygn. akt II OSK 1361/16 (LEX nr 2495109);
111. Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 909/16 (LEX nr 2494618);
112. Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r., sygn. akt I OSK 2404/17 (LEX nr 2487326);
113. Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1031/16 (LEX nr 2494303);
114. Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt II GSK 1944/16 (LEX nr 2502505);
115. Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1022/16 (LEX nr 2501130);
116. Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1466/16 (LEX nr 2501103);
117. Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1467/16 (LEX nr 2500656);

118. Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3202/17 (LEX nr 2500647);
119. Wyrok NSA z dnia 16 maja 2018 r., sygn. akt II OSK 1532/16 (LEX nr 2517588);
120. Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3473/16 (LEX nr 2608297);
121. Wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2713/16 (LEX nr 2608008);

POSTANOWIENIA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

1. Postanowienie NSA z dnia 23 maja 2013 r., sygn. akt II FW 2/13 (LEX nr 1318879);
2. Postanowienie NSA z dnia 10 września 2013 r., sygn. akt I OW 126/13 (ONSAiWSA 2015/1/8);
3. Postanowienie NSA z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. akt II GSK 1197/14 (LEX nr 1467669);
4. Postanowienie NSA z dnia 4 sierpnia 2015 r., sygn. akt II FW 2/15 (LEX nr 1770794);
5. Postanowienie NSA z dnia 20 października 2017 r., sygn. akt I FSK 24/16 (CBOSA);

UCHWAŁY NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

1. Uchwała NSA z dnia 8 października 2007 r., sygn. akt I FPS 2/07 (ONSA WSA 2007/6, poz. 127);
2. Uchwała NSA z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FPS 8/13 (POP 2014, z. 3, s. 245);
3. Uchwała NSA z dnia 8 grudnia 2014 r., sygn. akt II FPS 5/14 (ONSAiWSA 2015/2/16);
4. Uchwała NSA z dnia 27 marca 2017 r., sygn. akt I FPS 9/16 (CBOSA);

ORZECZENIA SĄDÓW POWSZECHNYCH

1. Postanowienie Sądu Okręgowego w Toruniu z dnia 2 września 2009 r., sygn. akt X CA 76/09 (POSAG 2010/2/71-74);

ORZECZENIA SĄDU NAJWYŻSZEGO

1. Wyrok SN z dnia 22 sierpnia 1991 r., sygn. akt III ARN 26/91 (POP 1992, z. 2, s. 58);
2. Wyrok SN z dnia 18 listopada 1993 r., sygn. akt III ARN 49/93 (LEX nr 9595);
3. Wyrok SN z dnia 16 lutego 1994 r., sygn. akt III ARN 2/94 (OSNAPiUS 1994/1, poz. 2);
4. Wyrok SN z dnia 23 listopada 1994 r., sygn. akt III ARN 55/94 (OSNAPiUS 1995/7, poz. 83);
5. Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., sygn. akt III ARN 51/95 (OSNP 1996, nr 11, poz. 151);
6. Wyrok SN z dnia 6 lutego 2002 r., sygn. akt III RN 198/00 (OSNP 2002, nr 14, poz. 322);
7. Wyrok SN z dnia 17 marca 2016 r., sygn. akt V CSK 377/15 (LEX nr 2025769);

POSTANOWIENIA SĄDU NAJWYŻSZEGO

1. Postanowienie SN z dnia 5 marca 2015 r., sygn. akt V CSK 390/14 (LEX nr 1710406);

UCHWAŁY SĄDU NAJWYŻSZEGO

1. Uchwała SN z dnia 7 maja 2010 r., sygn. akt III CZP 20/10 (OSNC 2010/12/158);

ORZECZENIA TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

1. Wyrok TK z dnia 25 czerwca 1996 r., sygn. akt K 15/95 (OTK 1996/3, poz. 22);
2. Wyrok TK z dnia 17 grudnia 1997 r., sygn. akt K 22/96 (OTK 1997/5-6, poz. 71);
3. Wyrok TK z dnia 15 września 1998 r., sygn. akt K 10/98 (OTK 1998/5, poz. 64);
4. Wyrok TK z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98 (OTK 1999/3, poz. 40);
5. Wyrok TK z dnia 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 25/99 (OTK 2000/5/141);
6. Wyrok TK z dnia 27 maja 2002 r., sygn. akt K 20/01 (OTK-A 2002, nr 3, poz. 34);
7. Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10 (OTK-A 2011, nr 5, poz. 43);
8. Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 (OTK-A 2012, nr 7, poz. 81);
9. Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 (OTK-A 2016, nr 85);
10. Wyrok TK z dnia 11 sierpnia 2016 r., sygn. akt K 39/16 (OTK-A 2016, nr 71);

ORZECZENIA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

1. Wyrok TS z dnia 20 września 1990 r., sygn. akt C-5/89, Komisja przeciwko Republice Federalnej Niemiec, EU:C:1990:320;
2. Wyrok TS z dnia 20 marca 1997 r., sygn. akt C-24/95, Land RheinlandPfalz przeciwko Alcan Deutschland GmbH, EU:C:1997:163;
3. Wyrok TS z dnia 17 listopada 1998 r., sygn. akt C-228/96, April Srl w likwidacji przeciwko Amministrazione delle Finanze dello Stato, EU:C:1998:544;

A N K I E T A

na potrzeby badań pracy doktorskiej
z zakresu egzekucji administracyjnej,

Hanny Kmiecik

1. Nazwa gminy / związku międzygminnego:
2. Rodzaj gminy⁴⁶⁵:
 - a) gmina miejska,
 - b) gmina miejsko-wiejska,
 - c) gmina wiejska.
3. Liczba mieszkańców⁴⁶⁶:
4. Wykonanie planu dochodów budżetowych na dzień 31.12.2016 r.⁴⁶⁷:

Klasyfikacja budżetowa		Liczba podatków	Należności początkowe plus przypisy minus odpisy) ⁴⁶⁸	Saldo końcowe należności pozostałych do zapłaty – zaległości netto ⁴⁶⁹	Działania informacyjne wierzyciela		Upomnienia		Tytuł wykonawczy	
rozdział	paragraf				Ilość podjętych działań	Kwota zaległości objęta działaniami informacyjnymi wierzyciela	Ilość upomnień	Kwota zaległości objęta upomnieniami	Ilość tytułów	Kwota zaległości objęta tytułami egzekucyjnymi
75615	031									
75615	032									
75615	033									
75615	034									
75615	043									
75615	056									
75616	031									
75616	032									

⁴⁶⁵ Właściwe proszę podkreślić.

⁴⁶⁶ Według stanu na dzień 31.12.2016 r.

⁴⁶⁷ Dane ze sprawozdania z wykonania planu dochodów budżetowych Rb-27S na dzień 31.12.2016 r.

⁴⁶⁸ Dane zawarte w kolumnie 5 sprawozdania z wykonania planu dochodów budżetowych Rb-27S na dzień 31.12.2016 r.

⁴⁶⁹ Dane zawarte w kolumnie 10 sprawozdania z wykonania planu dochodów budżetowych Rb-27S na dzień 31.12.2016 r.

75616	033									
75616	034									
75616	037									
75616	039									
75616	043									
75616	044									
75616	056									
90002	049									

5. Czy wierzyciel (wójt/burmistrz/prezydent miasta/zarząd związku międzygminnego) stosuje działania informacyjne w postępowaniu przedegzekucyjnym?

TAK

NIE Jeśli zaznaczono odpowiedź NIE, przejdź do pytania nr 7.

6. Jakie działania informacyjne w postępowaniu przedegzekucyjnym stosował wierzyciel (wójt/burmistrz/prezydent miasta/zarząd związku międzygminnego) w roku 2016?

Wiadomość przez internetowy portal informacyjny;

Sms

E-mail

Telefon

Fax

Inne:

7. Czy wierzyciel (wójt/burmistrz/prezydent miasta/zarząd związku międzygminnego) na dzień 31 grudnia 2016 r. posiadał kompetencje organu egzekucyjnego:

TAK

TAK, ale tylko w odniesieniu do opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi

NIE

8. Czy ankietowany jest za tym, aby wójtom/burmistrzom/prezydentom miast/ zarządom związków międzygminnych nadać uprawnienia organu egzekucyjnego w odniesieniu do wszystkich dochodów podatkowych jednostki?

TAK

NIE

9. Czy ankietaowany (wójt/burmistrz/prezydent miasta/ zarząd związku międzygminnego) w roku 2016 r., jako wierzyciel brał udział w egzekucji z nieruchomości?

TAK

NIE

10. W roku 2016 ankietaowany (wójt/burmistrz/prezydent miasta/ zarząd związku międzygminnego) uczestniczył jako wierzyciel w postępowaniach egzekucyjnych z nieruchomości, w tym z własnego wniosku.

Dziękuję za wypełnienie ankiety!