

Niedopuszczalność egzekucji przed doręczeniem decyzji wymiarowej

– wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 2278/15

Autor

Kamil Szczepny

adwokat, GWW Tax

W analizowanym wyroku NSA wypowiedział się w zakresie możliwości prowadzenia postępowania egzekucyjnego po wydaniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, ale przed jej doręczeniem.

Jest to istotne zagadnienie z punktu widzenia podatnika, gdyż często w praktyce zdarza się, że dowiaduje się on o decyzji wymiarowej nie w wyniku doręczenia jej drogą tradycyjną, tj. za pośrednictwem poczty, czy też za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ale wskutek zajęcia rachunku bankowego. A zatem, nawet gdyby podatnik zamierzał wykonać wydaną wobec niego decyzję wymiarową, to może okazać się, że będzie to niemożliwe, gdyż wcześniej organ egzekucyjny zastosował środek egzekucyjny i dokonał, wspomnianego w poprzednim zdaniu, zajęcia rachunku bankowego.

NSA wyjaśnił, że dla ustalenia czy egzekucja może być wszczęta i prowadzona, istotna jest data doręczenia decyzji, a nie zaś data jej wydania. W ocenie NSA data wydania decyzji nie jest równoznaczna z momentem, od którego decyzja ta wywiera skutki prawne. Dopóki decyzja określająca zobowiązanie w wysokości innej niż to zadeklarowane przez podatnika nie zostanie doręczona jej adresatowi, obowiązuje domniemanie, że podatnik prawidłowo określił w deklaracji

zobowiązanie i tym samym podatek do zapłaty.

Pogląd NSA w tym zakresie należy uznać za słuszny. Zgodnie z art. 211 o.p. decyzję doręcza się stronie, zaś zgodnie z art. 212 o.p.¹⁾ organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Zatem moment doręczenia decyzji, nie zaś moment jej wydania, jest istotny z punktu widzenia wejścia tej decyzji do obrotu prawnego. Dopiero od momentu doręczenia decyzja wywołuje skutki prawne. Jeżeli skutki wynikające z art. 21 §3 o.p., tj. przepisu, na podstawie którego organ podatkowy wydał decyzję w danej sprawie, nie nastąpiły przed zastosowaniem środka egzekucyjnego to oznacza, iż nie doszło do podważenia kwoty zadeklarowanej przez podatnika.

Podkreślenia wymaga, że zgodnie z art. 3 upea²⁾ podstawą egzekucji jest właśnie decyzja, a więc jej brak w obrocie prawnym czyni egzekucję niedopuszczalną, jak również nieuzasadnioną, co oznacza nielimitowanie obowiązków oraz brak wymagalności tego obowiązków. Zauważyć także należy, że przy braku decyzji podstawą obowiązków zapłaty podatku jest deklaracja podatkowa, gdyż w świetle art. 21 §2 i 3 o.p., jeżeli przepisy prawa podatkowego

nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w §1 pkt 1 art. 21 o.p., podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem §3 art. 21 o.p., czyli sytuacji, gdy w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdził, że podatnik, mimo ciążyącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano i wyda decyzję określającą wysokość tego zobowiązania podatkowego. Zatem bez doręczenia decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w wysokości wyższej od zadeklarowanej, kwotą do zapłaty jest kwota wykazana w deklaracji. Bez doręczenia decyzji określającej nie ma zatem podstaw, aby uznać, iż kwotą należnego podatku jest kwota inna niż wykazana w deklaracji, a zatem – nie ma podstaw, aby egzekwować kwotę wykraczającą poza kwotę wykazaną w deklaracji. Wejście decyzji określającej do obrotu prawnego – tj. czy nastąpiło to przed podjęciem egzekucji, ma zatem przesądzające znaczenie dla zasadności oraz dla dopuszczalności prowadzenia tej egzekucji.

Brak decyzji w obrocie prawnym czyni egzekucję całkowicie bezpodstawną. Tym samym, jeżeli przed doręczeniem decyzji wymiarowej, organ podatkowy wystawi tytuły

NSA wyjaśnił, że dla ustalenia czy egzekucja może być wszczęta i prowadzona, istotna jest data doręczenia decyzji, a nie zaś data jej wydania.

1) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) – dalej zwana w skrócie o.p.

2) Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 1201 ze zm.) – dalej zwana w skrócie upea.

wykonawcze i następnie w oparciu o te tytuły zastosowany zostanie środek egzekucyjny, podatnik może wnieść zarzuty na podstawie art. 33 §1 pkt 1 i 2 upea, gdyż podstawą zarzutu w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej może być wykonanie lub umorzenie w całości albo w części obowiązku, przedawnienie, wygaśnięcie albo niestnienie obowiązku (pkt 1) lub też odroczenie terminu wykonania obowiązku albo brak wymagalności obowiązku z innego powodu, rozłożenie na raty spłaty należności pieniężnej (pkt 2).

Zgodnie z art. 3 upea podstawą egzekucji jest właśnie decyzja, a więc jej brak w obrocie prawnym czyni egzekucję niedopuszczalną, jak również nieuzasadnioną, co oznacza niestnienie obowiązku oraz brak wymagalności tego obowiązku.

Na podstawie art. 33 §1 pkt 1 upea należy zarzucić to, że egzekucja została podjęta w zakresie niestniejącego obowiązku, gdyż do dnia wszczęcia egzekucji organ nie doręczył decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Uzasadniony jest wtedy zarzut, którego podstawę stanowi art. 33 §1 pkt 1 upea, gdyż podjęto egzekucję pomimo tego, iż obowiązek nie istniał. Ponadto dodatkowo warto też zarzucić naruszenie art. 33 §1 pkt 2 upea, gdyż obowiązek jest niewymagalny, ponieważ organ przed podjęciem czynności egzekucyjnych nie doręczył decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Oznacza to zatem brak wymagalności w zakresie zobowiązania wykraczającego poza kwotę zadeklarowaną. Egzekwowanie obowiązku wynikającego z takiej decyzji powo-

duje, że w pełni uzasadniony jest również zarzut naruszenia art. 33 §1 pkt 2 upea.

Powyższy pogląd wcześniej, tj. przed wydaniem orzeczenia z dnia 31 maja 2017 r., znalazł odzwierciedlenie również w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych. WSA w Łodzi w wyroku z dnia 13 listopada 2015 r., sygn. akt III SA/Łd 829/15 wskazała, że w sytuacji gdy egzekucja prowadzona była na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego w oparciu o decyzję, która nie weszła do obrotu prawnego, czyli decyzję niestniejącą, to można mówić zarówno o niestnieniu obowiązku podatkowego jak i braku wymagalności tego obowiązku. Z kolei w wyroku z dnia 26 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1094/15, WSA w Krakowie stwierdził, iż skoro egzekucja została wszczęta i prowadzona na podstawie niedoręczonej, a zatem niestniejącej w obrocie prawnym decyzji, która została doręczona dopiero po podjęciu egzekucji to jest ona niedopuszczalna. Natomiast fakt skutecznego późniejszego doręczenia decyzji nie może sanować nieprawidłowości. W takiej sytuacji uzasadnione są zarzuty naruszenia art. 33 §1 pkt 2 i pkt 6 upea.

Co istotne NSA w wyroku z dnia 31 maja 2017 r. zwrócił uwagę również na kwestię skutecznego nadania decyzji wymiarowej rygору natychmiastowej wykonalności, który to rygor jest warunkiem prowadzenia egzekucji z decyzji nieostatecznej. NSA zaznaczył, że warunkiem wprowadzenia do obrotu prawnego postanowienia o nadaniu rygору natychmiastowej wykonalności jest doręczenie podatnikowi zarówno decyzji wymiarowej, jak i postanowienia o nadaniu tej decyzji rygору natychmiastowej wykonalności albo tylko decyzji wymiarowej w sytuacji, gdy postanowienie o nadaniu tej decyzji rygору natychmiastowej wykonalności zostało zawarte w tej decyzji

wymiarowej. NSA przyjął, że najpierw musi funkcjonować w obrocie prawnym decyzja podatkowa, aby można jej było nadać rygor natychmiastowej wykonalności. Doręczenie postanowienia o nadaniu rygору natychmiastowej wykonalności nie może nastąpić przed doręczeniem decyzji, której rygor ten ma być nadany. Tym samym zdaniem NSA nie jest możliwe nadanie rygору natychmiastowej wykonalności decyzji, która nie istnieje i nie wywiera skutków prawnych. Doręczenie podatnikowi postanowienia w przedmiocie nadania rygору natychmiastowej wykonalności możliwe jest natomiast w tym samym dniu, co doręczenie decyzji, której dotyczy lub też w okresie późniejszym.

W rezultacie, dopiero od daty doręczenia, decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego w wysokości wyższej od zadeklarowanej przez podatnika, załatwia indywidualną sprawę podatnika i tylko wówczas można ją w ogóle wykonywać. Sam fakt podpisania i wydania takiej decyzji przez organ podatkowy jest czynnością niezbędną, co wynika z przepisów wywołujących skutki prawne, gdyż te wywołuje dopiero doręczenie tej decyzji. Ponadto doręczenie decyzji ma zasadnicze znaczenie dla skuteczności nadania tej decyzji rygору natychmiastowej wykonalności i następnie prowadzenia egzekucji. Brak skutecznego doręczenia decyzji powoduje, że bez znaczenia pozostaje fakt, że takiej decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. W dalszym ciągu nie podlega ona wykonaniu. **A zatem podsumowując powyższe rozważania stwierdzić należy, iż zastosowanie środka egzekucyjnego w momencie, kiedy decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego nie weszła jeszcze do obrotu prawnego, nie wywołuje żadnych skutków prawnych, a zwłaszcza nie przerywa biegu terminu przedawnienia.**

