

Glosa aprobująca do uchwały NSA, sygn. III FPS 1/25, wraz z oceną jej skutków proceduralnych

*Approving Gloss on the Resolution of the Supreme Administrative Court, Ref.
III FPS 1/25, with an Assessment of Its Procedural Effects*

Abstract

The resolution of June 16, 2025, ref. III FPS 1/25, finally ended the judicial dispute over the issue of delivering a copy of the order, i.e., whether it should be delivered to the obligated party or to the representative appointed in the main (tax assessment) case. Its procedural effects are currently particularly important in practice. It should be remembered that the delivery of this copy results in the suspension of the limitation period for the tax liability. It is likely that in a large number of proceedings, whether ongoing or already concluded, there have been defects in this respect. It is therefore necessary to consider whether the limitation period has been effectively suspended and, if the decision is already final, whether it can be declared invalid.

SŁOWA KLUCZOWE: odpis zarządzenia zabezpieczenia, bieg przedawnienia, zawieszenie, nieważność decyzji

KEYWORDS: copy of the security order, limitation period, suspension, invalidity of the decision

JUSTYNA SKWIROWSKA – doktor nauk prawnych, Uniwersytet SWPS, e-mail: jskwirowska@swps.edu.pl, ORCID – 0000-0002-0701-2202.

I | Wstęp

Dnia 16 czerwca 2025 r. NSA wydał uchwałę kończącą spór co do tego, czy odpis zarządzenia zabezpieczenia powinien być doręczany zobowiązanemu, czy pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie wymiarowej. Wymagał on przede wszystkim rozstrzygnięcia kwestii odrębności postępowania w zakresie wydania zarządzenia zabezpieczenia w myśl przepisów uregulowanych w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 132 z późn. zm., dalej: „u.p.e.a.”) od samego postępowania wymiarowego prowadzonego w oparciu o normy wynikające z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm., dalej: „OP”). Zdaniem NSA, odpis powinien być doręczany pełnomocnikowi. Niniejszy artykuł nie ma na celu polemiki ze zdaniem przedstawionym przez NSA w przedmiotowej uchwale.

Jedynie na marginesie wskazuję, iż pogląd ten postrzegam jako prawidłowy, a argumentacja podniesiona przez NSA (wyżej opisana) jest przekonująca. Z uwagi z kolei na trwający od lat spór orzeczniczy, pozytywnie należy ocenić samo jej podjęcie. Same zagadnienia prawidłowości doręczenia aktów wywołujących określone skutki prawne, jak np. zawieszenie biegu terminu przedawnienia w zainicjowanej określonej procedurze, są szczególnie istotne, albowiem wpływają niezmiernie często na sam byt całej procedury i mogą skutkować brakiem wejścia do obrotu prawnego rozstrzygnięcia ją kończącego. Pewność prawa, którą z założenia mają zapewnić uchwały NSA¹, jest tu ze wszech miar pożądana.

Założeniem niniejszego artykułu jest omówienie skutków proceduralnych (najbardziej istotnych obecnie dla praktyki) takiego poglądu zaprezentowanego przez Sąd. Mam tu na myśli analizę wpływu wadliwości doręczenia odpisu, tj. zobowiązanemu zamiast pełnomocnikowi, na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz ewentualnie kompetencję organu podatkowego do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej w postępowaniu, gdzie takie zawieszenie było skutkiem takiego doręczenia. Należy pamiętać, że po wydaniu uchwały zapewne jest bardzo wiele postępowań, w których takie uchybienie miało miejsce. Rozstrzygnięcie powyższych wątpliwości jest zatem

¹ Paweł Ochmann, „Uchwały NSA w świetle konstytucyjnej zasady niezawisłości sędziów oraz ich podległości tylko Konstytucji i ustawom” *Przegląd Prawa Publicznego*, nr 40 (2017): 36.

teraz^[2] niezmiernie ważne, ponieważ będą one występować z wielką dozą prawdopodobieństwa w wielu sprawach. Zarówno na etapie toczących się postępowań, jak i już prawomocnie zakończonych.

Wstępnie stawiam hipotezę, iż w omawianej sytuacji nie dojdzie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, natomiast nie będzie możliwe stwierdzenie nieważności decyzji z powodu takiego uchybienia w postępowaniu podatkowym.

2 | Doręczenie odpisu zarządzenia zabezpieczenia - uchwała NSA III FPS 1/25

Od dłuższego czasu w orzecznictwie sądów administracyjnych występował spór co do tego, czy odpis zarządzenia zabezpieczenia powinien być doręczony zobowiązanemu, czy też pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie wymiarowej.

W pierwszym nurcie poglądów judykatury akcentowano odrębność samego postępowania wymiarowego *de facto* połączonego z ewentualną decyzją o zabezpieczeniu (nierozstrzygającą przecież co do istoty sprawy), od trybu, w którym jest wydawane zarządzenie zabezpieczenia. Wskazywano na to, iż są to oddzielne postępowania regulowane innymi przepisami proceduralnymi, tj. OP i u.p.e.a. To z kolei miałoby przesądzać, że pełnomocnik ustanowiony w sprawie wymiarowej nie jest właściwy do doręczenia odpisu zarządzenia o zabezpieczeniu. Winien on być doręczony bezpośrednio zobowiązanemu^[3].

W drugim z kolei twierdzono odwrotnie. Sama procedura zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego nie ma cech oddzielnego postępowania, ma wyłącznie charakter incydentalny względem postępowania głównego (wymiarowego). To następnie musi wpływać na samą kwestię doręczenia, tj. jeżeli w sprawie wymiarowej podatnik ustanowił pełnomocnika, to do niego powinien być doręczony odpis zarządzenia zabezpieczenia^[4].

² Z czasem rozważania podjęte w artykule tracą na ważności, ponieważ organy z pewnością będą stosowały się do uchwały.

³ Wyrok NSA z 12.05.2017 r., II FSK 1939/15, LEX nr 2299703.

⁴ „postępowanie zabezpieczające prowadzone w toku wszczętego i toczącego się postępowania podatkowego niewątpliwie ma charakter szczególny i pomocniczy względem właściwej egzekucji, ponieważ jego celem jest stworzenie warunków do przeprowadzenia w przyszłości wykonania obowiązku dochodzonego przez wierzyciela. Skoro jednak jest prowadzone w toku wszczętego i prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celnoskarbowej,

Dnia 16 czerwca 2025 r. opisana rozbieżność orzecznictwa została zakończona uchwałą NSA, której sentencja była następująca: „doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2025 poz. 132) w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 § 2 w zw. z art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111), powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej)”[5].

- Za przyjęciem takiego wyniku wykładni przemawiały takie oto argumenty:
- postępowanie zabezpieczające ma charakter wypadkowy do postępowania wymiarowego. Jest ono, po pierwsze, immanentnie związane z postępowaniem kończącym się wydaniem decyzji o zabezpieczeniu (służy bowiem jej wykonaniu, jest niejako kolejnym, niezbędnym jego etapem), a ono nie jest odrębne od wymiarowego. Po drugie zaś toczy się ono obok trwającego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub celno-skarbowej. Upraszczając, NSA postrzega je jako po prostu następne stadium postępowania wypadkowego, w którym jest wydawana decyzja zabezpieczająca. Skoro ona musi być doręczona na ręce pełnomocnika ustanowionego w sprawie głównej, to także taka sama reguła winna być stosowana do odpisu zarządzenia;
 - ustawodawca przewidział możliwość łącznego doręczenia decyzji o zabezpieczeniu oraz odpisu zarządzenia zabezpieczenia. *De lege lata* zostało to unormowane w art. 155b § 1a u.p.e.a. A mianowicie, w przypadku gdy doręczenie odpisu zarządzenia po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 OP, mogłoby utrudnić lub

co wyraźnie akcentuje ustawodawca w art. 33 § 2 O.p., oznacza to, że stanowi postępowanie incydentalne w ramach tych postępowań, zmierzające do zabezpieczenia powyższych celów i interesów wierzyciela podatkowego. W takiej sytuacji nie ma ono charakteru odrębnego od tych postępowań, stanowiąc ich immanentną część, jako zmierzające - w sytuacji uzasadnionej obawy, że zobowiązanie podatkowe, którego dotyczą te postępowania, nie zostanie wykonane - do zabezpieczenia w ich ramach zagrożonych roszczeń wierzyciela podatkowego. Decyzja o zabezpieczeniu, wydawana na podstawie art. 33 § 1 i 2 o.p., łączy się ściśle z toczącym się postępowaniem podatkowym, bowiem to w tej decyzji organ określa przybliżoną kwotę zobowiązania, które ma podlegać zabezpieczeniu.” – wyrok NSA z 19.04.2024 r., I FSK 750/20, LEX nr 3931193.

⁵ Uchwała NSA z 16.06.2025 r., III FPS 1/25, ONSAiWSA 2025, nr 5, poz. 64.

udaremnić dokonanie zabezpieczenia, organ egzekucyjny lub egzekutor wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia doręcza zobowiązanemu tę decyzję o zabezpieczeniu. Co z kolei w najnowszym dorobku orzeczniczym jest bezsporne (a było to już powyżej sygnalizowane) – sama decyzja o zabezpieczeniu winna być doręczana pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie wymiarowej. Jeśli więc sam odpis miałby być doręczany zobowiązanemu, doszłoby w istocie do niebywałego wręcz stanu prawnego. Z jednej strony (przy spełnieniu hipotezy wyżej zacytowanej regulacji) decyzja zabezpieczająca byłaby kierowana do pełnomocnika, a sam odpis do podatnika. Zdaniem NSA: „nie sposób zaakceptować w takim przypadku stanowiska, że decyzja o zabezpieczeniu doręczana jest pełnomocnikowi, zaś zarządzenie o zabezpieczeniu, jako pierwsza czynność w odrębnym postępowaniu, powinno być doręczone samemu zobowiązanemu. Byłoby to nieracjonalne i niecelowe, a przede wszystkim sprzeczne z treścią wspomnianego wyżej przepisu”^[6].

- przeciwny wniosek interpretacyjny godziłby w interesy zobowiązanego. Oparto się w tym przypadku na następującym toku rozumowania: skoro podatek ustanowił pełnomocnika, to jego celem jest także zapewnienie stałego odbioru korespondencji przez tę właśnie osobę. On sam zostaje zaś pozbawiony tego obowiązku^[7].

⁶ *Ibidem*.

⁷ W mojej ocenie, tego rodzaju argument zasługuje ze wszech miar na aprobatę. Jest on konsekwencją (można tak to nazwać) zdroworozsądkowego podejścia do interpretacji przepisów. Można by jeszcze dodać jeden niezmiernie ważny argument. Odnoszący się jednak wyłącznie do korzystania z usług profesjonalnych pełnomocników (OP pozwala bowiem na ustanowienie pełnomocnikiem każdej osoby mającej pełną zdolność do czynności prawnych, a nie wyłącznie osoby wykonującej zawód zaufania publicznego, jak adwokat, radca prawny, doradca podatkowy). W praktyce, profesjonalści przekazują przecież korespondencję swoim mocodawcom wraz z wytłumaczeniem jej treści. Nic zaskakującego ani szokującego nie ma w stwierdzeniu, że rozstrzygnięcia, pisma w sprawie organów nie są zrozumiałe dla ogółu społeczeństwa. Poprawne zapoznanie się z ich treścią wymaga specjalistycznej wiedzy. Zatem, mocodawca ma słuszne prawo oczekiwać, że profesjonalista dokładnie wyjaśni mu, jakie skutki prawne wiążą się z konkretnym pismem w sprawie. Dokonując wykładni tej regulacji w oparciu o kryterium interesu zobowiązanego należałoby mieć to na względzie. Zostałby on bowiem pozbawiony tego profesjonalnego wsparcia z uwagi na zawile regulacje (tj. czy postępowanie zabezpieczające na gruncie u.p.e.a. jest oddzielnym postępowaniem od wymiarowego, czy tylko incydentalnym), o których to skomplikowaniu nie ma nawet bardzo często żadnej wiedzy.

Przedmiotowa uchwała, z racji samej swojej natury, zakończyła spory orzecznicze co do kwestii doręczenia odpisu zarządzenia zabezpieczenia.

Niezmiernie istotne z perspektywy praktyki są skutki proceduralne nieprawidłowego doręczenia odpisu. A mianowicie, czy przy ich wystąpieniu dochodzi do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Następnie zaś, czy jeżeli sprawa została już prawomocnie zakończona (a wystąpiło w niej zawieszenie z tego powodu) występują podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji wymiarowej.

Skutek materialnoprawny w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia a doręczenie zarządzenia zabezpieczenia zobowiązanemu zamiast pełnomocnikowi ustanowionemu w postępowaniu wymiarowym

Stosownie do art. 70 § 6 pkt 4 OP, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2, lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Po pierwsze więc, już z samej literalnej treści powyższego przepisu można wyprowadzić konkluzję, wedle której doręczenie odpisu zarządzenia zobowiązanemu, a nie pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie wymiarowej, nie będzie skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ustawodawca *expressis verbis* wskazuje przecież na „doręczenie”. Jeżeli było ono nieprawidłowe, to nie sposób dojść do przekonania o jego skuteczności. Wykładnia przeciwna prowadziłaby bowiem do nieracjonalnych efektów. Mianowicie, organy mogłyby nie przestrzegać przepisów normujących reguły doręczeń, a i tak ich działania (niezgodne *nota bene* z normami prawnymi) wywoływałyby określone skutki prawne. Mogłyby zatem tychże norm nie stosować i to praktycznie bez żadnych konsekwencji prawnych. Trudno zaakceptować taki rezultat interpretacji przepisów.

Podobny pogląd został także wyrażony w uchwale NSA o sygn. I FPS 3/18:

„Przed wszystkim należy podkreślić, że przepisy dotyczące doręczeń mają m. in. funkcje gwarancyjne dla strony. Tak je należy postrzegać. Strona po

to ustanawia pełnomocnika, aby ten prowadził jej sprawę. Jest to wyraz staranności w zakresie prowadzenia swych spraw. To pełnomocnik procesowy ma w sposób profesjonalny pilnować w toku postępowania interesów podatnika. Strona może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanej informacji, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 O.p., nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy. Stąd też wszelkie pisma kierowane przez organ podatkowy powinny być kierowane do pełnomocnika. Doręczenie wprowadzie jest czynnością materialno-techniczną, regulowaną przez przepisy procesowe. Wywołuje jednak daleko idące skutki materialnoprawne. W przypadku bowiem doręczenia zawiadomienia o prawidłowej treści, które spełnia przesłanki formalne oraz przesłanki materialnoprawne, co do rzeczywistego przebiegu zdarzeń, przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, dochodzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. W żaden sposób zatem nie można uchybienia w zakresie naruszenia art. 145 § 2 O.p. oceniać w charakterze wpływu na wynik sprawy. Brak prawidłowego doręczenia zawsze w sposób istotny rzutuje na rozstrzygnięcie. Przyjęcie zaś odmiennej tezy, że naruszenie tego przepisu w określonym stanie faktycznym może nie mieć wpływu na wynik sprawy, niweczyłoby funkcje gwarancyjne art. 145 § 2 O.p. Stąd też odpowiedź na drugie pytanie powinna brzmieć: Uchybienie w realizacji powyższego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.”[8]

Pomimo tego, że przedmiotowa uchwała nie odnosiła się do zagadnienia nieprawidłowego doręczenia odpisu zarządzenia o zabezpieczeniu, to w mojej ocenie winna ona być uznana za rozstrzygającą kwestię analogiczną. Identycznie bowiem, skutki materialnoprawne są powiązane ze zdarzeniem, jakim jest doręczenie konkretnego aktu przez organ. Jedyna różnica polega na tym, iż uchwała dotyczyła zawiadomienia o zawieszeniu z powodu wszczętego postępowania karnoskarbowego. NSA stwierdził jednoznacznie, że uchybienia związane z doręczeniem (tj. zamiast pełnomocnikowi, bezpośrednio podatnikowi) prowadzą do braku zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Brak przyjęcia identycznej normy co do odpisu zarządzenia

zabezpieczenia godziłby w zasadę niedyskryminacji, mającą swoje źródło w Konstytucji RP.

Wykładnia przepisów prowadząca do naruszenia zasady równości (jeżeli nie są spełnione warunki umożliwiające różnicowanie) jest z kolei niedopuszczalna^[9].

W tym miejscu wymaga zaznaczenia, że nie jest dopuszczalne, aby różnicować sytuację prawną podmiotów prawa bez żadnego uzasadnienia^[10].

Stosownie do orzecznictwa TK odstępianie od przedmiotowej zasady jest uzasadnione przy spełnieniu następujących przesłanek:

- „- odstępstwo od zasady równości musi mieć charakter relewantny, musi pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisu, w którym zawarta jest kontrolowana norma, musi służyć realizacji tego celu i treści;
- waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi być zbilansowana z interese, który zostanie naruszony w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych;
- musi pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami i normami konstytucyjnymi, które uzasadniają odmienne traktowanie podmiotów podobnych; czynnikiem uzasadniającym odmienne traktowanie podmiotów podobnych może być m.in. zasada sprawiedliwości społecznej”^[11].

⁹ „Przyjęcie zatem tezy interpretacyjnej, zgodnie z którą okresy trwania postępowania zarówno przed organem pierwszej, jak i drugiej instancji nie sumują się, prowadziłoby do sprzecznego z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej różnicowania sytuacji podmiotów, wobec których postępowanie zakończyło się wraz z wydaniem przez organ odwoławczy prawomocnej decyzji ostatecznej, utrzymującej w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji względem tych, wobec których koniecznym okazało się wydanie decyzji kasatoryjnej lub uchylenie decyzji organu drugiej instancji przez sąd administracyjny.” – wyrok NSA z 19.09.2017 r., II FSK 2187/15, LEX nr 2435069.

¹⁰ Przy czym w mojej ocenie należałoby uznać, iż podmioty, wobec których doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, czy to z uwagi na doręczenie odpisu o zarządzeniu zabezpieczenia, czy też z uwagi na wszczęcie postępowania karnoskarbowego, znajdują się w analogicznej sytuacji prawnej. Jej weryfikacja jest potrzebna, aby w ogóle rozważać, czy jest dopuszczalne różnicowanie sytuacji prawnej (wyrok TK z 21.07.2014 r., K 36/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 75).

¹¹ Wyrok TK z 15.07.2010 r., K 63/07, OTK-A 2010, nr 6, poz. 60.

W analizowanej sytuacji powyższe przesłanki z całą pewnością nie występują. Nie sposób znaleźć w zasadzie jakiegokolwiek racjonalnej odpowiedzi, dlaczego w jednej z tych sytuacji miałoby dojść do zawieszenia biegu, a w drugiej nie. Oprócz oczywiście interesu Skarbu Państwa, aczkolwiek taka argumentacja z samej racji charakteru analizowanej gałęzi prawa^[12] - jest po prostu niedopuszczalna.

Nie ma żadnych przekonujących argumentów, aby sytuacje te traktować jakkolwiek odmiennie. Konieczność doręczenia określonych aktów na adres pełnomocnika ma funkcje przede wszystkim gwarancyjne (wynika to bezpośrednio przecież z wyżej zacytowanej uchwały). Podatnik, ustanawiając profesjonalnego pełnomocnika, chociażby w założeniu może być przekonany o jego wysokiej wiedzy merytorycznej. Rola takiego pełnomocnika przy „obsłudze” korespondencji sprowadza się do następujących czynności: 1. poprawne odczytanie treści pisma i poinformowanie o tej treści mocodawcy; 2. wskazanie skutków prawnych związanych z jej otrzymaniem^[13].

Zatem, gdyby przyjąć przeciwnie, tj. tezę co do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, doszłoby do efektu dyskryminującego, tj. nieprawidłowe doręczenie zawiadomienia związanego z wszczęciem postępowania karnoskarbowego nie skutkowałoby zawieszeniem biegu terminu, niemniej w przypadku odpisu zarządzenia zabezpieczenia, uchybienia po stronie organu w doręczeniu nie miałyby już wpływu na powyższe.

Jedynie na marginesie chciałabym wyraźnie zaakcentować, iż przedstawiciele judykatury przewidują wyłącznie jeden wyjątek od braku skutków prawnych będących konsekwencją wadliwości doręczenia aktu stosowania prawa^[14]. A mianowicie, jeżeli został on zaskarżony, to

¹² Mam na myśli to, iż prawo podatkowe jest gałęzią prawa publicznego, o ingerencyjnym charakterze norm. W jego obrębie szczególnie ważna jest ochrona słabszego podmiotu stosunku prawnopodatkowego, tj. podatnika lub odpowiednio płatnika, inkasenta, osoby trzeciej. Z tego też powodu chociażby występuje w nim zasada *in dubio pro tributario*. Zob. Bogumił Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego* (Gdańsk: ODDK, 2008), 28.

¹³ Powyższy aspekt był już wskazywany w ramach przedmiotowego artykułu.

¹⁴ Jest to natomiast jeden z poglądów przedstawianych przez sądownictwo administracyjne. Występuje także przeciwny, zgodnie z którym nieprawidłowość doręczenia zawsze skutkuje tym, iż akt nie wchodzi do obrotu prawnego. Tym samym skarga jest przedwczesna, a sąd administracyjny winien postanowieniem ją odrzucić, zob. wyrok NSA z 08.10.2025 r., III FSK 1160/24, LEX nr 3937529.

wówczas trzeba by było dojść do przekonania o jego wejściu do obrotu prawnego^[15]. Tym samym, można chociażby skutecznie wnieść od niego skargę do sądu administracyjnego. Co jednak istotne, sądy w przedmiotowych rozstrzygnięciach uchylają wydane akty wyłącznie z powodu nieprawidłowości doręczenia i nie odnoszą się do ewentualnych innych uchybień organu^[16]. Wobec tego, nawet uznając za zasadną taką interpretację, nie jest wcale jednoznaczne jej bezpośrednie przełożenie na zagadnienie zawieszenia biegu terminu przedawnienia przy wadliwości doręczenia aktu, od którego owo zawieszenie jest zależne. Innymi słowy, to, czy mamy do czynienia z aktem podlegającym skutecznemu zaskarżeniu, nie oznacza, iż wywołuje on wszelkie skutki prawne z niego wynikające przewidziane w przepisach. Zdaje się bowiem, że taki pogląd (prezentowany przez wyżej opisane orzecznictwo sądów administracyjnych) jest podyktowany interpretacją przepisów w oparciu o kryterium korzyści skarżącego. Należy zauważyć, że organ jest związany wyrokiem sądu administracyjnego. Jest on zatem zobowiązany do prawidłowego doręczenia aktu. Jeżeli jednak wydano by postanowienie, nie ma takiego związania. Zatem, przy braku doręczenia, skarżącemu pozostaje złożenie ponaglenia. To z kolei wydłuża całą „procedurę” do uzyskania aktu, który to musi przecież i tak zostać końcowo doręczony w sposób prawidłowy. Wykładnia przepisów w oparciu o wspomniane kryterium daje jednak inne rezultaty, jeśli rozważamy sam skutek materialnoprawny, jakim jest zawieszenie. Z pewnością przecież wynik wykładni, stosownie do którego mimo wadliwości doręczenia taki skutek wystąpi, należy uznać za niekorzystny dla zobowiązanego.

Podsumowując, w mojej ocenie nie ma żadnych racjonalnych argumentów za tym, aby wadliwie doręczony odpis zarządzenia zabezpieczenia mógł

¹⁵ Wyrok NSA z 17.03.2023 r., I FSK 134/20, LEX nr 3569916.

¹⁶ Chociażby: „konsekwencją stwierdzenia braku skutecznego doręczenia zaskarżonej decyzji jest brak możliwości dokonywania oceny jej prawidłowości jako takiej, a co za tym idzie odnoszenia się do pozostałych zarzutów sformułowanych w skardze (por. wyrok NSA z 27 października 2023 r., sygn. akt III FSK 2929/21, w którym Sąd ten uchylił wyrok tutejszego Sądu w części uchylającej decyzję organu pierwszej instancji i umarzającą postępowanie administracyjne wskazując, że w sytuacji stwierdzenia braku skutecznego doręczenia decyzji organu pierwszej instancji przedwczesne było odnoszenie się przez sąd pierwszej instancji do zarzutów dotyczących kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz naruszenia przepisów prawa materialnego)” – wyrok WSA w Warszawie z 21.05.2024 r., III SA/Wa 755/24, LEX nr 3757609.

prowadzić do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

4 | Stwierdzenie nieważności decyzji wymiarowej a nieprawidłowość doręczenia odpisu zarządzenia zabezpieczenia

Można by jeszcze powziąć wątpliwość, czy jeżeli już wobec podatnika wydano decyzję wymiarową, a wcześniej doręczono odpis zarządzenia zabezpieczenia podatnikowi, a nie jego pełnomocnikowi, dopuszczalne byłoby stwierdzenie nieważności tejże decyzji. Wszak jest to dość istotne (przynajmniej obecnie), ponieważ zapewne w obiegu prawnym znajduje się wiele decyzji, które zostały poprzedzone postępowaniem mającym taką oto wadliwość.

Poniższe rozważania będą dotyczyły takiego oto kazusu: w obrocie prawnym występuje wymiarowa decyzja ostateczna. Został zawieszony bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu doręczenia odpisu zarządzenia zabezpieczenia. Przy czym doręczono go bezpośrednio zobowiązanemu, a nie pełnomocnikowi wyznaczonemu w postępowaniu głównym. Zdaniem organu podatkowego miał on kompetencję do określenia wysokości zobowiązania podatkowego z uwagi na skuteczne zawieszenie biegu. Gdyby do niego nie doszło, decyzja zostałaby doręczona już po jego wygaśnięciu. Miało to miejsce przed wydaniem wyżej opisanej uchwały.

Należy więc rozważyć, czy w takiej sytuacji występują przesłanki do stwierdzenia nieważności takiej decyzji.

Potencjalnie można doszukiwać się przyczyny nieważności w art. 247 § 1 pkt 3 OP. Przepis ten ma następujące brzmienie: organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która została wydana z rażącym naruszeniem prawa.

Samo doręczenie decyzji wymiarowej po terminie przedawnienia zobowiązania lub kompetencji organu do ustalenia tegoż zobowiązania stanowi rażące naruszenie prawa uregulowane w art. 247 § 1 pkt 3 OP^[17]. Innymi słowy, jeżeli organ niepoprawnie przyjąłby termin przedawnienia

¹⁷ „W takim bowiem przypadku, doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe po terminie, o którym mowa w art. 68 § 1 Ordynacji podatkowej, wiąże się z ryzykiem zarzutu nieważności decyzji” – wyrok NSA z 03.07.2012 r., II FSK 2623/10, LEX nr 1218978.

lub niewłaściwie zostałyby zastosowane przepisy regulujące zawieszenie lub przerwanie biegu, należałoby stwierdzić nieważność decyzji wydanej lub doręczonej po terminie przedawnienia.

Niezmiernie ważna jest jednak sama przyczyna uchybienia organu prowadząca do powyższego efektu. Konkretnie, czy może być ona zakwalifikowana jako rażące naruszenie prawa, czy też nie.

Wystąpienia tej przesłanki upatruje się wyłącznie wówczas, kiedy treść decyzji na „pierwszy rzut oka” pozostaje w sprzeczności z treścią przepisów prawa. Występowanie sporów co do wykładni danej regulacji uniemożliwia jej spełnienie^[18]. Jest to, zdaje się, podyktowane zakazem wykładni rozszerzającej art. 247 OP. Jest on bowiem wyjątkiem od zasady trwałości decyzji ostatecznych. Jako taki winien być interpretowany ściśle^[19].

Idąc powyższym tokiem rozumowania, wadliwe doręczenie odpisu zarządzenia, które to doprowadziło do „braku” przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie może prowadzić do stwierdzenia nieważności decyzji^[20]. Skoro występował spór w orzecznictwie co do tego^[21], jakiemu podmiotowi należy doręczyć odpis, to jest to typowa sytuacja wykluczająca zastosowanie art. 247 § 1 pkt 3 OP^[22].

¹⁸ Wyrok NSA z 16.04.2024 r., II FSK 863/21, LEX nr 3712194; wyrok NSA z 12.07.2023 r., II FSK 2543/20, LEX nr 3614003; wyrok NSA z 21.05.2021 r., I FSK 1070/19, LEX nr 3199928.

¹⁹ Krzysztof Teszner, „Komentarz do art. 247”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Leonard Etel, LEX/el., pkt 1; Zygmunt Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne* (Warszawa: LexisNexis, 2013), pkt 2.1.

²⁰ Oczywiście, mam na myśli wyłącznie postępowania, w których to doręczenia miały miejsce przed wydaniem omówionej wyżej uchwały NSA.

²¹ Uchwała była uchwałą abstrakcyjną, a więc bez tych rozbieżności nie mogłaby być podjęta. Stosownie do art. 15 § 1 pkt 2 PPSA, Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

²² Identyfikacja poglądu została przedstawiona w wyroku NSA z dnia 1 lutego 2024 r., sygn. I FSK 1106/22, gdzie NSA zaaprobował utrzymanie w mocy przez sąd pierwszej instancji odmowy stwierdzenia nieważności decyzji. Jedną z podstaw nieważnościowych, zdaniem skarżącego było to, że postępowanie karnoskarbowe (prowadzące do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego) zostało wszczęte w sposób instrumentalny. Przy czym, w czasie wystąpienia skutku materialnoprawnego, nie została jeszcze wydana uchwała NSA o sygn. I FPS 1/21. W pewnym skrócie, zgodnie z przedmiotową uchwałą, sąd administracyjny jest władny do badania, czy nie zostało ono wszczęte wyłącznie w celu zawieszenia biegu tegoż terminu. A jeżeli tak, stanowi to nadużycie ze strony organów, a ten skutek

Podsumowując, na gruncie dominującego nurtu orzeczniczego w zakresie przesłanki rażącego naruszenia prawa, o której mowa w art. 247 § 1 pkt 3 OP, nie jest możliwe stwierdzenie nieważności decyzji w analizowanej sytuacji.

5 | Wnioski końcowe

Uchwała NSA z 16.06.2025 r., sygn. III FPS 1/25, ostatecznie zakończyła spór co do tego, komu należy doręczać odpis zarządzenia zabezpieczenia (tj. pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie wymiarowej, czy zobowiązanemu), a sam fakt jej podjęcia oraz wnioski w niej przedstawione należy ocenić pozytywnie. W najbliższym czasie dla praktyki niezmiernie ważne będzie, czy, po pierwsze, wadliwości w doręczeniu odpisu skutkują brakiem wywołania skutku materialnoprawnego, jakim jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia, po drugie, czy dopuszczalne jest stwierdzenie nieważności decyzji wydanej w sprawie, gdzie doszło do omawianego w niniejszym artykule uchybienia. Analiza przeprowadzona powyżej prowadzi do następujących konkluzji. Wszelkie postępowania podatkowe, które są prowadzone wyłącznie dlatego, że organy doręczyły odpis zarządzenia (jednak nie pełnomocnikowi, lecz zobowiązanemu), winny być po prostu umorzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia. Jeśli bowiem nie doręczono poprawnie tego odpisu, do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego po prostu nie doszło. Całkowicie inaczej jednak wygląda sytuacja prawna w zakresie możliwości stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej. Tutaj, na podstawie dominującego nurtu interpretacyjnego prezentowanego w orzecznictwie należałoby stwierdzić niemożliwość zastosowania regulacji art. 247 OP.

materialnoprawny nie wystąpi. W orzeczeniu z kolei NSA wyjaśnił, że na moment zawieszenia biegu terminu w przedmiotowej sprawie występowały rozbieżności w orzecznictwie, a więc nie może być mowy o zastosowaniu art. 247 § 1 pkt 3 OP. Najdobitniej ukazuje to następujący fragment: „rozbieżności w orzecznictwie sądownoadministracyjnym co do zasady nie mogą stanowić podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji jako wydanej z rażącym naruszeniem prawa. Nie można bowiem mówić o „rażącym naruszeniu prawa”, gdy na gruncie danego przepisu możliwy jest wybór różnych jego interpretacji, z których każda da się uzasadnić z jednakową mocą, nawet wówczas, gdy zostanie ona później uznana za nieprawidłową albo, co zdarza się częściej, inna interpretacja zostanie uznana za słuszniejszą albo bardziej racjonalną” – wyrok NSA z 01.02.2024 r., I FSK 1106/22, LEX nr 3696551.

Bibliografia

- Brzeziński, Bogumił. *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk: ODDK, 2008.
- Ochmann, Paweł. „Uchwały NSA w świetle konstytucyjnej zasady niezawisłości sędziów oraz ich podległości tylko Konstytucji i ustawom.” *Przegląd Prawa Publicznego*, nr 40 (2017).
- Ofiarski, Zygmunt. *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*. Warszawa: LexisNexis, 2013.
- Teszner, Krzysztof. „Komentarz do art. 247.” W *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Leonard Etel. LEX/el.



This article is published under a Creative Commons Attribution 4.0 International license.
For guidelines on the permitted uses refer to
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode>