

**REGUŁY EGZEKUCJI ZALEGŁOŚCI PODATKOWEJ BEZ
UPRZEDNIEGO DORĘCZENIA PODATNIKOWI
UPOMNIENIA**

Rules for enforcing tax arrears without prior notice to the taxpayer

ABSTRACT

The subject of this study is the issue of the rules of enforcement of tax arrears without prior service of a reminder to the taxpayer. According to the regulations of the tax law, a tax arrears arises when the tax has not been paid by the due date, and the mere fact of non-payment of tax, regardless of any circumstances, results in an arrears. The thesis of this paper is that there are rules for enforcing tax arrears without first serving a reminder to the taxpayer. The main purpose of the thesis is to present the general principle of administrative enforcement proceedings, point out the exceptions to this principle, and then demonstrate the principles of tax enforcement without prior service of a reminder to the taxpayer. The topic of the work is extremely important, since both taxes, tax arrears and the principles of administrative enforcement are a key part of our obligations to the state. Therefore, it is worthwhile to study this topic in depth, especially since for many people understanding this issue is quite a problem.

Keywords: taxes, tax law, tax enforcement, tax arrears

1. UWAGI WSTĘPNE

Procedury egzekucji zaległości podatkowych przybierają zróżnicowaną postać w zależności od przepisów krajowych w danych państwach oraz od rodzaju podatku, którego dotyczą. W polskim systemie prawnym definicja legalna została zawarta w art. 51 §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja Podatkowa¹. Zgodnie z jego treścią, zaległością podatkową nazywany jest podatek, który nie został zapłacony w określonym terminie płatności. Aby w pełni zrozumieć przytoczoną definicję należy wskazać na odpowiednie znaczenia pojęcia podatku. W znaczeniu *sensu largo* oznacza ono świadczenie pieniężne, ogólne, zasadnicze, bezzwrotne, nieodpłatne, przymusowe oraz jednostronnie ustalone i pobierane przez państwo od określonego podmiotu z tytułu istnienia określonego przedmiotu podatkowego w stosunku do konkretnej podstawy opodatkowania w wysokości wynikającej z określonej stawki z zachowaniem ściśle określonych warunków płatności². Zgodnie z art. 2 §1 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³, egzekucji administracyjnej podlegają następujące obowiązki: podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy działu trzeciego ustawy – Ordynacji podatkowej. Jak wynika z powyższego, do egzekucji należności będącej wynikiem powstania zaległości podatkowej zastosowanie będą miały przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Tezą niniejszego eseju jest twierdzenie, że istnieją określone procedury egzekucji zaległości podatkowej bez konieczności wcześniejszego doręczenia podatnikowi upomnienia. Natomiast głównym celem eseju jest przedstawienie zasady ogólnej postępowania egzekucyjnego w administracji, opisanie wyjątków od tej zasady oraz ukazanie reguł egzekucji podatkowej bez uprzedniego doręczenia podatnikowi upomnienia. Problematyka niniejszej pracy ma wyjątkowe znaczenie dla podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym, ponieważ zjawisko powstania zaległości podatkowej może dotknąć zarówno osoby fizyczne, jak i również pozostałe kategorie przedsiębiorców. Ze względu na fakt, iż podatki są

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.), dalej jako: o.p.

² K. Cień, Konstrukcja podatku, [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz Warszawa 2019, s. 198.

³ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.), dalej jako: u.p.e.a.

fundamentem finansowania państwa, a ich prawidłowe ściąganie ma wpływ na utrzymanie ważnych usług publicznych, warto zgłębić tę tematykę zwłaszcza, że jest to niełatwe zagadnienie, które może stanowić niemały problem interpretacyjny.

2. ZASADA OGÓLNA POSTĘPOWANIA EGZAKUCYJNEGO W ADMINISTRACJI

W świetle art. 15 § 1 u.p.e.a. egzekucja administracyjna może zostać zainicjowana, jeśli dłużnik nie spełnił swojego obowiązku w terminie, a wierzyciel przesyłał mu pisemne upomnienie. Wspomniane upomnienie musi zawierać zdecydowane wezwanie do wykonania zobowiązania oraz zapowiedź ewentualnego wszczęcia procesu egzekucyjnego, a także wszystkie inne niezbędne informacje dotyczące prawidłowego spełnienia świadczenia przez dłużnika. O ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej, postępowanie egzekucyjne nie może zostać rozpoczęte wcześniej niż po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia dłużnikowi. Przepis ten wyraźnie wskazuje i podkreśla ważną rolę pisemnego upomnienia, które wierzyciel jest zobowiązany przesłać zobowiązanemu.

Należy również wspomnieć, że pismo to jest elementem poprzedzającym wszczęcie egzekucji, to jednak samo w sobie jednak nie jest czynnością egzekucyjną. Istotą pisemnego zawiadomienia jest przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania, które w konsekwencji prowadzi do szybszej i skuteczniejszej egzekucji⁴. Z treści art. 15 § 1 u.p.e.a. wynika tzw. zasada zagrożenia, której fundamentalnym celem jest zapewnienie, że obowiązki wynikające z przepisów prawa powinny być w pierwszej kolejności wypełniane dobrowolnie przez podmioty zobowiązane, a działania przymusowe ze strony państwa powinny być stosowane jako ostateczność⁵. Zasada ta stanowi podstawową regułę postępowania egzekucyjnego w administracji. W orzecznictwie instytucja upomnienia uważana jest za „swoiste przypomnienie zobowiązanemu o treści ciążących na nim obowiązków”⁶.

3. WYJĄTKI OD ZASADY OGÓLNEJ POSTĘPOWANIA EGZAKUCYJNEGO W

⁴ D. M. Malinowski, *Upomnienie jako czynność poprzedzająca wszczęcie egzekucji administracyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 4, s. 3-4.

⁵ P. Możyłowski, *Zasady ogólne administracyjnego postępowania egzekucyjnego*, „Studia prawnicze KUL”, 2016, s. 118-119.

⁶ Wyrok WSA w Krakowie z 22.02.2022 r., I SA/Kr 1692/21, LEX nr 3320993.

ADMINISTRACJI

W myśl łacińskiej paremii *lex specialis derogat legi generali*, wyjątek od zasady ogólnej został również przewidziany dla postępowania egzekucyjnego w administracji. Wspomniane *lex specialis* stanowi rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 października 2014 r. w sprawie określenia należności pieniężnych, których egzekucja może być wszczęta bez uprzedniego doręczenia upomnienia⁷. Egzekucja na zasadach szczególnych możliwa jest w sytuacjach, gdy dotyczy należności pieniężnych, odniesieniu do których na podstawie przepisów szczególnych, przed skierowaniem sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego, zobowiązanemu doręczono wezwanie do zapłaty. Dotyczy ona również innych należności pieniężnych, których obowiązek uiszczenia powstaje z mocy prawa, a wysokość tych należności została określona w ostatecznym orzeczeniu oraz w odniesieniu do należności pieniężnych wynikających z orzeczeń, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Doręczenie upomnienia nie jest konieczne, gdy egzekucja dotyczy należności pieniężnych dochodzonych w ponownie wszczętej egzekucji administracyjnej. Wyjątek ten opisany jest w treści art. 61 u.p.e.a. i dotyczy również należności pieniężnych państw członkowskich Unii Europejskiej oraz 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 społecznego⁸. Treść przywołanego powyżej przepisu odnosi się do kosztów upomnienia, kosztów egzekucyjnych oraz odszkodowań orzeczonych w sprawach o naprawienie szkód wyrządzonych przez skazanych w mieniu zakładów karnych i aresztów śledczych do dnia 31 grudnia 2015 r. Przepis ten będzie miał zastosowanie również w przypadku grzywien wymierzonych mandatem karnym i innych należności pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym skarbowym oraz w przypadku grzywien nałożonych do dnia 31 grudnia 2015 r. w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczeń. Należy zwrócić uwagę, iż to

⁷ 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 2014 r. poz. 1626).

⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego (Dz. U. UE. L. z 2004 r. Nr 166, str. 1 z późn. zm.).

rozporządzenie daje wierzycielom możliwość przeprowadzenia egzekucji bez konieczności uprzedniego zawiadomienia dłużnika, jednakże przepis ma charakter fakultatywny, dlatego jego zastosowanie nie jest obowiązkowe.

4. EGZEKUCJA ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH BEZ UPRZEDNIEGO DORĘCZENIA PODATNIKOWI UPOMNIENIA

Egzekucja zaległości podatkowych bez uprzedniego doręczenia podatnikowi upomnienia może mieć miejsce w odniesieniu do należności pieniężnych, których obowiązek uiszczenia powstaje z mocy prawa, a wysokość tych należności została określona w ostatecznym orzeczeniu. Pierwszym przykładem takich należności 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 oraz podatek od środków transportowych, a także opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Wyjątek ten będzie miał również zastosowanie w odniesieniu do powstałych zaległości podatkowych z tytułu należnego podatku VAT. Podatnicy są zobowiązani do regularnego składania deklaracji podatkowych oraz do terminowego uiszczenia podatku zgodnie z przepisami. Wysokość podatku do zapłacenia określana jest na podstawie deklaracji podatkowej, którą podatnik zobowiązany jest złożyć w odpowiednim terminie. Jeśli podatnik nie wypełni tego obowiązku lub nie ureguluje należnego podatku w określonym ustawowo czasie to organy podatkowe mogą podjąć działania egzekucyjne bez konieczności uprzedniego doręczenia mu upomnienia. Egzekucja należności może polegać na zajęciu majątku lub kont bankowych podatnika w celu zaspokojenia zobowiązania publicznoprawnego. Należy tutaj zwrócić uwagę, że do skuteczności egzekucja dochodzi, gdy zostaną spełnione dwie przesłanki jednocześnie, a mianowicie wystąpi obowiązek uiszczenia należności, który powstał z mocy prawa oraz wysokość zobowiązania zostanie określona drodze wydania ostatecznej decyzji⁹.

Druga sytuacja umożliwiająca wszczęcie egzekucji bez wcześniejszego

⁹ H. Kmieciak, *Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki*, Olsztyn 2020, s. 157.

doręczenia upomnienia, ma miejsce w sytuacji, gdy obowiązek uregulowania należności pieniężnych wynika z prawomocnych orzeczeń, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Zagadnienie to zostało uregulowane w treści art. 239b o.p., który wymienia tylko cztery przypadki możliwości nadania takiego rygoru. Dzieje się tak, gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych i 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, a okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Natomiast w orzecznictwie wskazuje się, że jeśli wysokość dochodzonych na podstawie tytułów wykonawczych należności została określona w drodze decyzji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, wówczas nie ma obowiązku wystosowania upomnienia¹⁰. Podatnik w takiej sytuacji może wnieść sprzeciw lub odwołać się od egzekucji oraz skorzystać z innych środków przewidzianych w przepisach prawa podatkowego w celu ochrony swoich interesów.

5. UWAGI KOŃCOWE

Nie ma wątpliwości, iż zasada obowiązku przesłania przez wierzyciela zobowiązanemu upomnienia, jest fundamentem postępowania egzekucyjnego w administracji. Instytucja upomnienie ma zarówno charakter informacyjny, jak i perswazyjny, ponieważ z jednej strony przypomina zobowiązanemu o konieczności wykonania nałożonego na niego obowiązku, zaś z drugiej wskazuje na konsekwencje jego niewykonania, czyli wszczęcie egzekucji administracyjnej. Należy wskazać, że w niektórych szczególnych prawem przewidzianych okolicznościach, uprzednie doręczenie upomnienia nie jest konieczne, a co za tym idzie możliwe jest wszczęcie egzekucji administracyjnej bez jego wystosowania. Z uwagi na fakt, że egzekucja należności jest szczególną procedurą, która może ingerować w prawa i wolności osobiste podatników, niezwykle istotna jest ich

¹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z 4.12.2019 r., I SA/Gd 1012/19, LEX nr 3065666.

szczegółowa regulacja, w celu minimalizacji ewentualnych nadużyć, a także dla przyspieszenia procesu skutecznego ściągania zobowiązań. Organom podatkowym przysługują pewnie ściśle określone uprawnienia, ograniczone w zastosowaniu tylko w sytuacji spełnienia szczególnych przesłanek, w sposób zgodny z przepisami. Niezwykle istotne jest wzbudzanie świadomości społecznej w zakresie problematykę podatków. Tylko powszechna wiedza w dotycząca zaległości podatkowych pozwoli na minimalizację tego zjawiska, a w konsekwencji przyczyni się do usprawnienia procesu ściągania należności publicznoprawnych, co wpłynie pozytywnie na funkcjonowanie instytucji państwowych finansowanych z podatków. Ustawodawca powinien wdrożyć powszechne programy edukacyjne, które zwiększyłyby wrażliwość społeczną na problematykę wyłudzeń, a w konsekwencji mogłyby się przyczynić do uniknięcia powstawania przyszłych zaległości podatkowych. W celu usprawnienia ściągania zaległości podatkowych warto byłoby wykorzystać również nowoczesne technologie, takie jak sztuczna inteligencja i automatyzacja, które poprzez wykorzystanie odpowiednich programów pomogłyby w usprawnieniu procesów rozliczeń podatkowych z organami skarbowymi.

BIBLIOGRAFIA

1. Cień K., *Konstrukcja podatku*, [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz Warszawa 2019.
2. Kmieciak H., *Dochodzenie podatków i opłat lokalnych przez jednostki samorządu terytorialnego i ich związki*, Olsztyn 2020.
3. Malinowski D. M., *Upomnienie jako czynność poprzedzająca wszczęcie egzekucji administracyjnej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 4.
4. Możyłowski P., *Zasady ogólne administracyjnego postępowania egzekucyjnego*, „Studia prawnicze KUL”, 2016, nr 1.