

Izba Administracji Skarbowej w Łodzi
Drugi Urząd Skarbowy Łódź-Górna

ARKADIUSZ ŻEŻAWSKI
ORCID: 0000-0001-9987-8865
zezar2@onet.eu

Naczelnik urzędu skarbowego – najszerzej uprawniony administracyjny organ egzekucyjny

Head of the Tax Office – the Most Widely Empowered Administrative
Enforcement Authority

WPROWADZENIE

Postępowanie egzekucyjne to z pewnością w sferze prawnej, naukowej, ale nade wszystko rzeczywistej coś nieprzyjemnego, utożsamianego z działaniem uprawnionego organu w sposób bezkompromisowy i w konkretnym celu – wyegzekwowania należności, przymuszenia do wykonania obowiązku prawnego czy wręcz odzyskania tego, co należne wierzycielowi¹. Mimo że egzekucja najczęściej kojarzy się z komornikiem sądowym², to jednak jest to organ egzekucji sądowej regulowanej w przepisach prawa cywilnego³, zupełnie odrębnej od gałęzi prawa administracyjnego i egzekucji w tym obszarze. Postępowanie egzekucyjne

¹ Podmiot, który może żądać spełnienia świadczenia od drugiej strony/podmiotu. Zgodnie z art. 1a pkt 13 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2505; dalej: u.p.e.a.) to podmiot uprawniony do żądania wykonania obowiązku lub jego zabezpieczenia w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym lub zabezpieczającym.

² To sądowne organy egzekucyjne, które działają na podstawie ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1691). Wykonują swoje zadania w ramach poszczególnych rejonów komorniczych, podlegają nadzorowi Krajowej Rady Komorniczej oraz Ministra Sprawiedliwości i sądów powszechnych.

³ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1550).

w administracji normowane ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z 1966 r., mimo że wydaje się archaiczne w dacie, to w swoich uregulowaniach i kolejnych zmianach ewoluowało, dając skuteczne narzędzia temu typowi egzekucji i instytucjom administracji ją wykonującym.

Bez wątplenia egzekucja administracyjna w swojej istocie, poszczególnych zapisach ustawowych, a zwłaszcza uprawnionych do jej prowadzenia organach jest egzekucją bardzo ważną, ma bowiem doprowadzić do realizacji obowiązków wynikających z przepisów prawa⁴ i często jest ostatnim narzędziem w realizacji zobowiązań, np. podatkowych, celnych czy opłat utożsamianych z niepodatkowymi należnościami budżetu państwa⁵. Budżetu, który służy zarówno zaspokajaniu poszczególnych zadań powierzanych administracji publicznej, jak i realizacji celów związanych z edukacją, ochroną zdrowia, bezpieczeństwem wewnętrznym, obronnością, wymiarem sprawiedliwości czy chociażby rozwojem społeczno-gospodarczym i dbałością o całą sferę socjalną obywateli.

Przymus administracyjny⁶, który wkracza, gdy obowiązek nie został zrealizowany dobrowolnie przez zobowiązanego, jest o tyle istotny, że powiązany jest ściśle z należnościami o charakterze pieniężnym i niepieniężnym⁷, dając tym samym organowi egzekucji administracyjnej władztwo w stosowaniu środków egzekucyjnych⁸ o bardzo szerokim spektrum. Administracyjne organy egzekucyjne nie są jednak równe w swoich uprawnieniach i przydzielonym zakresie działania. To powoduje, że organ egzekucji w postaci naczelnika urzędu skarbowego staje się najmocniej obdarzonym w kompetencje w egzekucji administracyjnej i niejako „liderem” tego typu postępowania administracyjnego. Czy to powoduje, że jest najszerzej uprawnionym, a tym samym najmocniejszym i najskuteczniejszym pośród tego typu organów? Czy cel egzekucji administracyjnej prowadzi

⁴ Jak czytamy w komentarzu R. Hausera i Z. Leońskiego (*Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1983, s. 3), „w państwie praworządnym owo egzekwowanie obowiązków powinno być oparte na obowiązujących przepisach”.

⁵ Wśród niepodatkowych należności podatkowych znajdziemy np. należności z tytułu kar grzywnien nakładanych w formie mandatów karnych, ale także inne, określone w art. 60 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1270).

⁶ W przypadku egzekucji utożsamiany także z przymusem bezpośrednim z art. 148 u.p.e.a., polegającym na doprowadzeniu do wykonania obowiązku podlegającego egzekucji drogą zagrożenia zastosowania lub drogą zastosowania bezpośrednio skutecznych środków (nie wyłączając siły fizycznej).

⁷ Typy należności pieniężnych i niepieniężnych, podlegające egzekucji administracyjnej, zawarto w katalogu art. 2 u.p.e.a., odnoszące się np. do podatków, opłat i innych należności uregulowanych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2383) oraz do pozostających we właściwości organów administracji rządowej i samorządu terytorialnego.

⁸ Określonych w art. 1a pkt 12 u.p.e.a. i stosowanych w ramach czynności egzekucyjnych rozumianych w art. 1a pkt 2 u.p.e.a. jako wszelkie podejmowane przez organ egzekucyjny działania zmierzające do ich zastosowania.

nej na wniosek wierzyciela⁹ publicznego i na podstawie administracyjnego tytułu wykonawczego¹⁰ wobec dłużnika (zobowiązanego)¹¹ jest uzależniony od organu, który prowadzi egzekucję? I w końcu czy organy egzekucji administracyjnej w obecnym kształcie ustawowym i praktycznym wymagają zmiany, delikatnej korekty, a może wręcz rewolucji w podejściu do tematu?

Te kluczowe zagadnienia zdają się o tyle istotne, że okresy kryzysów powstających w społeczeństwie, wywołane różnymi czynnikami (jak pandemia, wojna, migracja ludności), muszą realizować się w istniejących porządkach prawnych, przewidujących w swoich normach także takie wyjątkowe sytuacje. Muszą być gotowe, wraz z „zestawem” właściwych narzędzi uzależnionych od sytuacji, godzić cel postępowania w egzekucji z adekwatnym do tego traktowaniem dłużnika i sytuacji, w jakiej się znalazł.

NACZELNIK URZĘDU SKARBOWEGO – JEDYNY ORGAN EGZEKUCJI ADMINISTRACYJNEJ?

Organ publiczny i administracyjny w nomenklaturze prawnej zawsze powiązany jest z uprawnieniami oraz z działaniem, które jest owemu organowi przypisane i które daje mu z reguły jakiś zbiór narzędzi (kompetencji)¹². Definitywnie organ w prawie administracyjnym najczęściej określany jest jako podmiot wyodrębniony w strukturze administracji, do którego przypisano władztwo administracyjne oraz konkretne kompetencje, które powiązane są z powierzonymi zadaniami. Organy w polskim ujęciu administracyjnym są również trzonem aparatu administracyjnego i najistotniejszym elementem administracji publicznej¹³. Jed-

⁹ Który korzystając z uprawnień zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz.U. 2024, poz. 316), może stosować inne narzędzia w dochodzeniu należności, np. w trybie tzw. miękkiej egzekucji.

¹⁰ Ich wzory są ustalone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 marca 2024 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz.U. 2024, poz. 431). Dodatkowo w art. 26 i 27 u.p.e.a. znajdziemy odniesienie do kwestii wystawienia oraz obligatoryjne ustawowo elementy, jakie administracyjny tytuł wykonawczy musi zawierać.

¹¹ Rozumie się przez to osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej albo osobę fizyczną, 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 (art. 1a pkt 20 u.p.e.a.).

¹² Szerzej A. Żezawski, *Postępowanie egzekucyjne w administracji – konieczność czy wybór wierzyciela?*, [w:] *Kryzys czy rozwój gospodarczy? Prawne, ekonomiczne i socjologiczne instrumenty stymulowania rozwoju gospodarczego*, red. A. Szyszka, M. Adamczyk, R. Frey, Toruń 2022.

¹³ Które, idąc za J. Jendroską ([w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2000, s. 121), „są zasadniczą jednostką składową administracji w sensie podmiotowym”.

nocześniej z organem zawsze współgra jednostka organizacyjna¹⁴, która wspomaga organ i bez której organ (np. podatkowy) nie byłby w stanie realizować swoich zadań. Również w poszczególnych regulacjach ustawowych znajdujemy uszczegółowienie pojęcia organu, który spełnia swoje zadania za pomocą określonych kompetencyjnych uprawnień i ludzi realizujących zadania w imieniu organu¹⁵. Tak jest chociażby w Kodeksie postępowania administracyjnego¹⁶, gdzie organami administracji publicznej są ministrowie, centralne organy administracji rządowej, wojewodowie, działające w ich imieniu lub we własnym imieniu inne organy administracji rządowej (zespolonej i niezespólonej), organy jednostek samorządu terytorialnego¹⁷ oraz organy i podmioty, które są powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do rozstrzygania spraw indywidualnych w drodze decyzji administracyjnych¹⁸. W nauce takie definicyjne scharakteryzowanie organu utożsamia się z jego funkcjonalnym rozumieniem i zbliżeniem z organem administrującym¹⁹, czyli organem wykonującym administrację publiczną, a szerzej – pozostałe podmioty wykonujące administrację publiczną. Trzeba również odnotować, że organ to pojęcie związane nie tylko stricte z postępowaniem administracyjnym, lecz także z postępowaniem cywilnym, w ramach którego można odnaleźć również organy egzekucji sądowej, które mają tożsame co do celu kompetencje, mimo że odnoszą się do obowiązków cywilno-prawnych²⁰.

Nie inaczej jest w ustawie egzekucyjnej, która definiuje organ egzekucyjny jako uprawniony do stosowania w całości lub w części określonych środków, które służą doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanych ich obowiąz-

¹⁴ Przykładem jest Dyrektor Izby Administracji Skarbowej, który jako organ podatkowy nie byłby w stanie jednoosobowo realizować swoich zadań – wykonuje je za pomocą jednostki organizacyjnej oraz osób ją tworzących w postaci Izby Administracji Skarbowej. Zob. zarządzenie nr 110/2023 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi z dnia 29 sierpnia 2023 r.

¹⁵ Szczególną rolę mają tutaj do odegrania organy podatkowe, które są umocowane do kontroli podatkowej; realizują one swoje uprawnienia również w sytuacjach wyjątkowych. Szerzej A. Żezawski, *Kontrola podatkowa bez uprzedniego zawiadomienia w okresie pandemii – wyjątek czy reguła?*, [w:] *Wpływ zmian cywilizacyjnych, klimatycznych i nowych zagrożeń zdrowotnych na prowadzenie działalności gospodarczej w kontekście pandemii SARS-CoV-2*, red. A. Szyszka, R. Frey, Toruń 2021.

¹⁶ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2023, poz. 775).

¹⁷ W takim ujęciu organ utożsamiany jest z zadaniami publicznymi realizowanymi na poziomie lokalnym. Szerzej zob. I. Kowalska, P. Możyłowski, T. Śmietanka (red.), *Funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego w wymiarze finansowo-prawnym*, Radom 2019.

¹⁸ *Organ administracji publicznej*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Organ_administracji_publicznej (dostęp: 31.10.2023).

¹⁹ R. Kędziora, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa 2008, s. 18.

²⁰ Zob. szerzej kwestie uprawnionych egzekucyjnych organów w postępowaniu cywilnym: J. Ignaczewski (red.), *Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz*, Warszawa 2010.

ków o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym²¹; co więcej, ustawa rozszerza pojęcie organu egzekucyjnego o uprawnienie w zabezpieczaniu tych obowiązków²². Ewidentnie zatem widać, że organ egzekucji administracyjnej jest już definitywnie ustawowo podzielony na dwa typy, a także wyposażony jest w swoistą „nawiązkę” w postaci postępowania zabezpieczającego²³. Chociaż w przypadku organu egzekucyjnego można również w literaturze wyróżnić nader prostą, historyczną i zarazem nadal trafną definicję, mówiącą o tym, że to ten organ, do którego należy wydawanie rozstrzygnięć w toku postępowania egzekucyjnego oraz kontrolowanie czynności egzekucyjnych²⁴.

Idąc dalej, uściślenie organu egzekucji administracyjnej wprost zostało zawarte w art. 19 u.p.e.a., gdzie w pierwszej kolejności wskazano naczelnika urzędu skarbowego jako organ egzekucyjny uprawniony do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz do zabezpieczania takich należności w trybie i na zasadach określonych w ustawie. Niemniej ustawodawca w dalszej kolejności wskazuje także na inne organy egzekucji administracyjnej, wśród których znajdują się: właściwy organ gminy o statusie miasta²⁵, Dyrektor oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych²⁶, Dyrektor oddziału regionalnego Agencji Mienia Wojskowego²⁷. Co charakterystyczne, oprócz wymienionych organów ustawodawca zastosował otwarty katalog organów egzekucji administracyjnej poprzez zapis w art. 19 § 8 u.p.e.a. wskazujący, że organem egzekucji administracyjnej należności pieniężnych może być również „inny organ w zakresie określonym odrębnymi ustawami”. To bardzo istotne

²¹ Art. 1a pkt 7 u.p.e.a.

²² Szerzej zob. m.in. E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne ogólne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2012, s. 278; B. Adamiak, J. Borkowski, *Organy prowadzące postępowanie administracyjne*, [w:] *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2020, s. 144.

²³ Uregulowanym w rozdziale IV u.p.e.a., począwszy od art. 154.

²⁴ Z. Leoński, *Organy egzekucyjne*, [w:] R. Hauser, Z. Leoński, *Egzekucja administracyjna. Komentarz do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, Warszawa 1995, s. 42.

²⁵ W praktyce to właściwy prezydent miasta, który na podstawie art. 19 § 2a u.p.e.a. może upoważnić kierownika nieposiadającej osobowości prawnej jednostki organizacyjnej gminy do działania w jego imieniu jako organ egzekucyjny.

²⁶ Na podstawie art. 19 § 4a u.p.e.a. minister właściwy do spraw finansów publicznych wraz z ministrem właściwym do spraw zabezpieczenia społecznego określa, w drodze rozporządzenia, siedziby i właściwość rzeczową oraz miejscową dyrektorów oddziałów ZUS wyznaczonych do działania jako organy egzekucyjne, uwzględniając np. strukturę organizacyjną ZUS.

²⁷ Który zgodnie z art. 19 § 7 u.p.e.a. jako organ egzekucyjny jest uprawniony do stosowania egzekucji z wynagrodzenia za pracę albo ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego i ubezpieczenia społecznego, w egzekucji należności pieniężnych z tytułu opłat za używanie lokalu i opłat pośrednich oraz odszkodowań od żołnierzy i osób wspólnie z nimi zajmujących lokale mieszkalne znajdujące się w dyspozycji Agencji Mienia Wojskowego.

upoważnienie stanowi niejako otwarte drzwi dla innych organów egzekucyjnych, o ile znajdą swoje umocowanie w delegacji w innych porządkach ustawowych.

W mojej ocenie to bardzo dobra „furka”, bo pozwala prowadzić postępowanie egzekucyjne nie tylko wymienionym w art. 19 u.p.e.a. organom²⁸, a tym samym może (przynajmniej w założeniu ustawodawcy) pomóc w egzekwowaniu szczególnych praw i obowiązków, odciążając wskazane w omawianej normie organy.

Warto także wspomnieć, że wymienione w art. 19 u.p.e.a. organy egzekucji administracyjnej są w ustawie uprawnione do jej prowadzenia „wyłącznie” wobec należności o typie pieniężnym²⁹, niemniej w art. 20 u.p.e.a. ustawodawca wskazuje też na organy egzekucyjne właściwe do należności o typie niepieniężnym³⁰. Jest to o tyle ważne, że z reguły ten typ egzekwowanego obowiązku jest szczególną i nietypową egzekucją, dotyczy bowiem np. wyegzekwowania realizacji obowiązku szkolnego, rozbiórki samowoli budowlanej czy też innego obowiązku nałożonego przez właściwą inspekcję, służbę czy straż w drodze rozstrzygnięcia administracyjnego³¹. Należy jednak odnotować, że ten typ egzekucji administracyjnej, mimo że związany z zupełnie odmiennym przedmiotem egzekucji niezwiązanym z należnością pieniężną, może być dochodzony poprzez stosowanie i nałożenie chociażby kar administracyjnych o charakterze pieniężnym, określonych jako grzywny w celu przymuszenia³². Grzywny, które mają zmusić zobowiązanego do realizacji obowiązku o typie niepieniężnym, a wobec braku ich zapłaty, skierowane również na drogę postępowania egzekucyjnego, jako należność pieniężna, do organów egzekucyjnych właściwych w tym zakresie. Ponadto często organ tego typu nie będzie miał właściwego środka przymusu i będzie zlecał ten typ egzekucji organom powołanym do ochrony spokoju, bezpieczeństwa, porządku, zdrowia publicznego lub mienia społecznego (art. 20 § 2 u.p.e.a.)³³, przerzucając ciężar egzekucji niepieniężnej chociażby na organy Policji³⁴ czy Straży Granicznej.

²⁸ Na przykład Marszałek Województwa w zakresie decyzji administracyjnej wyłączenia gruntów rolnych.

²⁹ To istotne także pod kątem mogących pojawić się nowych obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej, które poprzez zapis § 4 mogą stać się organem egzekucji administracyjnej, bez konieczności zmian w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

³⁰ Organem egzekucji w tym zakresie jest: wojewoda; właściwy organ jednostki samorządu terytorialnego; kierownik wojewódzkiej służby, inspekcji lub straży; kierownik powiatowej służby, inspekcji lub straży.

³¹ Na przykład w drodze decyzji administracyjnej wojewody.

³² Uregulowana w art. 119–126 u.p.e.a.

³³ Zgodnie z art. 20 § 2 u.p.e.a. w zakresie egzekucji administracyjnej obowiązków o charakterze niepieniężnym działa każdy organ Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu lub Straży Granicznej, Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych, organ Państwowej Inspekcji Pracy wydający decyzję w pierwszej instancji, organ straży pożarnej kierujący akcją ratowniczą.

³⁴ W tym przypadku przymus i jego granice są szczegółowo uregulowane w ustawie z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (t.j. Dz.U. 2024, poz. 145).

Tym samym, mimo że egzekucja należności niepieniężnych nie dotyczy należności pieniężnych, to jednak obie te egzekucje mogą w pewnych okolicznościach mieć ten sam cel, mimo różnych środków egzekucyjnych i organów egzekucji powołanych do ich stosowania.

Zatem pomimo wyróżnienia przez ustawodawcę dwóch typów organów egzekucji administracyjnej (pieniężnej i niepieniężnej), końcowo skuteczność tej drugiej może zależeć od egzekucji jednak pieniężnej, zleconej np. naczelnikowi urzędu skarbowego, co jasno wskazuje już na pierwszą, dość istotną rolę tego organu w całym procesie egzekucyjnym.

Jednak aby sprawdzić i definitywnie potwierdzić, że naczelnik urzędu skarbowego jest faktycznie szczególnym organem w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym, trzeba dokonać jego oceny także, a może przede wszystkim, przez pryzmat jego uprawnień i środków egzekucyjnych³⁵, jakie może stosować, czy też z zakresu działania określonego właściwością miejscową i rzeczową³⁶ w prowadzonej egzekucji.

ŚRODKI EGZEKUCYJNE – DOTKLIWOŚĆ, TYPOWOŚĆ, WYŁĄCZNOŚĆ

Nieuchronność i skuteczność działań egzekucji to z pewnością najważniejszy z celów omawianego postępowania. Niezależnie od tego, przez który organ prowadzona jest egzekucja oraz czy ma on przymiot administracyjny, czy też sądowy³⁷, cel zmuszenia dłużnika do wykonania ciążącego na nim obowiązku jest nadrzędny od momentu skierowania tytułu wykonawczego i wszczęcia egzekucji³⁸, aż do wyegzekwowania należności (obowiązku) w nim wskazanego. Nieuchronność oznacza poniekąd równość każdego obywatela (czyli zobowiązanego) wobec prawa, niezależnie od miejsca przebywania, posiadania majątku czy też migracji zarobkowej lub celowej, mającej udaremnić postępowanie egzekucyjne³⁹. W tym kontekście naczelnik urzędu skarbowego uprawniony jest do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, będąc tym samym jedynym organem z takim zasobem. Moim zdaniem środki, które zostały wymienione w art. 1a pkt 12 lit. a u.p.e.a. są ułożone przez ustawodawcę według stopnia dotkliwości na majątku dłużnika:

³⁵ Określonych w art. 1a pkt 12 lit. a u.p.e.a. w zakresie egzekucji należności pieniężnych.

³⁶ Uregulowanej w art. 22 u.p.e.a. i uzależnionej np. od miejsca zamieszkania (pobytu) lub siedziby zobowiązanego, ale również od miejsca położenia majątku zobowiązanego (nieruchomości).

³⁷ Komornik sądowy jest źle kojarzony poprzez swoje władcze działania w trybie cywilnym.

³⁸ Szczegółowo kwestię momentu wszczęcia egzekucji administracyjnej reguluje art. 26 u.p.e.a. Dodatkowo art. 15 § 1 u.p.e.a. wskazuje warunki, jakie muszą być „uprzednio” spełnione przez wierzyciela (np. skierowane uprzednio upomnienie), aby egzekucja administracyjna mogła być wszczęta przez organ egzekucyjny.

³⁹ Szerzej A. Żezawski, *Postępowanie egzekucyjne w administracji – konieczność...*

od egzekucji z pieniędzy zaczynając, a na egzekucji z nieruchomości kończąc. Bez wątpienia katalog środków, mimo że jest imponujący, jest o tyle specjalny, że w „rękach” naczelnika urzędu skarbowego możliwy jest do stosowania bez ograniczeń i w całości. Poszczególne środki będą uzależnione od sytuacji majątkowej zobowiązanego, a tym samym od zastosowania np. wprost egzekucji z pieniędzy czy też egzekucji z jego rachunków bankowych⁴⁰. Właśnie te środki wydają się najszybszą formą egzekwowania poprzez tzw. zajęcie wierzytelności⁴¹ i w praktyce są najłatwiejszym rodzajem prowadzonej egzekucji⁴². Trudno bowiem wyobrazić sobie w dzisiejszej rzeczywistości podmiot bez co najmniej jednego rachunku bankowego. Niezależnie, czy podmiot prowadzi działalność gospodarczą, czy też nie, fakt posiadania takiego instrumentu o charakterze finansowym jest obciążony bardzo dużym prawdopodobieństwem⁴³, a tym samym jest łatwym „kąskiem” dla organów egzekucji.

Co istotne, również inne środki egzekucyjne związane z dotkliwością w postępowaniu egzekucyjnym w administracji wydają się łatwe w egzekwowaniu, o ile występują po stronie dłużnika. Egzekucja z wynagrodzenia za pracę czy egzekucja ze świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego (a nawet z renty socjalnej) daje bowiem możliwości w miarę sprawnego dochodzenia należności. Oczywiście łatwość i dostępność tego typu świadczeń w egzekucji są uwarunkowane (poza oczywistym faktem ich istnienia) możliwością egzekucji poza tzw. kwotę wolną spod egzekucji⁴⁴, ale też kwotą objętą administracyjnym tytułem wykonawczym. Jeśli np. administracyjny tytuł egzeku-

⁴⁰ Ustawodawca przewiduje również egzekucję z innych wierzytelności pieniężnych.

⁴¹ Uregulowane w art. 89 u.p.e.a. – poprzez jego dokonanie „wzywa dłużnika zajętej wierzytelności, aby należnej od niego kwoty do wysokości egzekwowanej należności (...) bez zgody organu egzekucyjnego nie uiszczal zobowiązaniem, lecz należną kwotę przekazał organowi egzekucyjnemu na pokrycie należności”.

⁴² Dokonywanie zajęcia środków pieniężnych na rachunkach bankowych zobowiązanego co do zasady odbywa się z za tzw. biurka i jest realizowane przy pomocy dedykowanych systemów informatycznych, np. poprzez system Ognivo – „unikalne na polskim rynku rozwiązanie, które od lat umożliwia bezpieczną i szybką komunikację w formie elektronicznej pomiędzy bankami oraz pomiędzy bankami a innymi podmiotami uprawnionymi do uzyskiwania informacji o klientach banków” (Centralna Informacja, *Czym jest Ognivo?*, <https://www.centralnainformacja.pl/o-usłudze/czym-jest-ognivo>, dostęp: 31.10.2023).

⁴³ Według Związku Banków w Polsce liczba rachunków klientów indywidualnych związanych tylko z bankowością internetową wynosi 38,7 mln. Komisja Nadzoru Finansowego wskazała, że w 2022 r. dotyczyły one aktywnych w Polsce 598 banków, spośród których 30 to banki komercyjne, 535 to banki spółdzielcze, a 33 to oddziały instytucji kredytowych. Zob. *Raport NetB@nk Q3/2021: Rosnie wykorzystanie kanałów bankowości mobilnej*, 31.12.2021, <https://zbp.prowly.com/169676-raport-netbnk-q32021-rosnie-wykorzystanie-kanalow-bankowosci-mobilnej> (dostęp: 31.10.2023); Niezależny Ekspert Finansowy, *Banki w Polsce 2023 – liczba, lista, perspektywy*, <https://kredytyzagranica.pl/blog/banki-w-polsce> (dostęp: 31.10.2023).

⁴⁴ Stanowiąca 75% minimalnego wynagrodzenia za pracę, od 1 lipca 2023 r. wynosząca 2700 zł, a od 1 stycznia 2024 r. – 3181,50 zł.

cyjny będzie opiewał na znaczną kwotę, a świadczenie należne dłużnikowi będzie niskie, to nawet skuteczne prowadzenie tej egzekucji może doprowadzić do jej umorzenia⁴⁵.

Poza typowymi (najbardziej powszechnymi) środkami w postępowaniu egzekucyjnym w administracji ustawodawca obdarzył naczelnika urzędu skarbowego środkami również nie tyle mniej powszechnymi, co nietypowymi. Występują one rzadziej wśród zasobów zobowiązanego, co nie oznacza, że nie będą jedynymi skutecznymi środkami wobec konkretnego podmiotu – wobec dłużnika, który chociażby z uwagi na formę prawną (np. spółkę prawa handlowego) będzie w posiadaniu różnych praw majątkowych podlegających egzekucji. I tutaj wśród takich praw wskazano: egzekucję z praw z instrumentów finansowych, egzekucję z praw majątkowych zarejestrowanych w rejestrze akcjonariuszy oraz egzekucję z weksla. Dodatkowo katalog ten uzupełniają: egzekucja z autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej, egzekucja z udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością oraz egzekucja z pozostałych praw majątkowych. Pomimo tego, że wymienione środki egzekucji administracyjnej mogą stać się narzędziem naczelnika urzędu skarbowego w toku prowadzonego postępowania egzekucyjnego w administracji i wydają się środkami o szerokim spektrum, to ustawodawca dopełnił jeszcze ich zakres o egzekucję z ruchomości⁴⁶, potwierdzając, że nieuchronność, ale i dotkliwość działań tego organu może dotyczyć wszystkiego. Tak samo jak egzekucja z rachunku bankowego czy wynagrodzenia, egzekucja z zajętych ruchomości (np. samochodu, sprzętu elektronicznego itp.) może stanowić istotne źródło dla spłaty należności objętych administracyjnym tytułem wykonawczym, a przy tym zmusić dłużnika do spłaty należności lub wskazania innego źródła do egzekwowania, z którego wierzyciel zostanie zaspokojony.

Odnosząc się po raz kolejny do obecnych realiów i czasów, nie sposób zaprzeczyć, że tego typu ruchomości są dobrem powszechnym, ale też istotnym dla każdego współczesnego człowieka, co stawia w kontekście egzekucyjnym takie dobro jako kolejny majątek podlegający i dostępny dla egzekucji.

Postępowanie egzekucyjne w administracji z opisywanym naczelnikiem urzędu skarbowego jako organem egzekucyjnym to także wyjątkowość tego organu

⁴⁵ W art. 59 u.p.e.a. ustawodawca reguluje wszystkie okoliczności umorzenia postępowania egzekucyjnego w administracji, wskazując m.in. w § 2 na fakt bezskuteczności dalszej egzekucji administracyjnej „z powodu braku majątku lub źródła dochodu zobowiązanego, z których jest możliwe wyegzekwowanie środków pieniężnych przewyższających koszty egzekucyjne”.

⁴⁶ Jest ona wskazana jako środek egzekucyjny w art. 1a lit 12a u.p.e.a., lecz nie została w tych przepisach zdefiniowana. Odnosząc pojęcie ruchomości do życia codziennego (np. samochód, sprzęt RTV) oraz biorąc pod uwagę art. 47 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1610), należy wskazać, że ruchomościami mogą być wszystkie rzeczy, które nie są nieruchomością.

na tle pozostałych, w postaci prezydenta miasta czy dyrektora oddziału ZUS. Na tę wyjątkowość składa się ostatni wymieniony w art. 1a pkt 12 lit. a u.p.e.a. środek egzekucji należności pieniężnych w postaci egzekucji z nieruchomości. Naczelnik ma na wyłączność wskazany środek wśród wszystkich administracyjnych organów egzekucyjnych. Wyłączność ta potwierdza jego najszersze uprawnienia w tym postępowaniu, ale też wymaga największej fachowości i bezstronności w tym zakresie. Przymiotnikowość tego typu egzekucji musi przyświecać nadrzędnie, ze świadomością, że egzekwowanie należności poprzez egzekucję z nieruchomości musi być naprawdę ostatecznością, poprzedzoną wszystkimi możliwymi czynnościami i środkami egzekucyjnymi wobec zobowiązanego podmiotu. Zasady ogólne egzekucji administracyjnej nie pozwalają na stosowanie tego środka od razu; wymagają zachowania reguł, które wydają się oczywiste i są wyznacznikami szacunku wobec dłużnika, niezależnie od sytuacji egzekucyjnej, w jakiej się znalazł. Co prawda zawarta w art. 6 § 1 u.p.e.a. zasada obligatoryjności jasno stanowi, że w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych⁴⁷, i to przy stosowaniu zasady legalności⁴⁸, jednak pozostałe zasady wskazują dobitnie na poszanowanie w toku egzekucji administracyjnej zobowiązanego i jego majątku. Dowodzą temu chociażby zasada stosowania w egzekucji najmniej uciążliwego środka, zasada niezbędności⁴⁹ czy też poszanowania minimum egzystencji⁵⁰. Co więcej, w art. 48 § 4, art. 52 § 1 i 49a u.p.e.a. znajdziemy rozwinięcie zasady prowadzenia egzekucji w porze najdogodniejszej dla zobowiązanego lub w sposób najmniej uciążliwy oraz zasadę gospodarnego prowadzenia egzekucji⁵¹. To dobitnie potwierdza, że egzekucja administracyjna to nie tylko cel wyegzekwowania, nie tylko przymus administracyjny, lecz także jego osiągnięcie poprzez poszanowanie wskazanych zasad.

⁴⁷ R. Hauser, A. Skoczylas (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 54.

⁴⁸ Zawarta w art. 7 § 1–2 u.p.e.a. zasada stosowania środków prowadzących do wykonania obowiązków.

⁴⁹ Zawarte odpowiednio w art. 7 § 2 i 3 u.p.e.a.

⁵⁰ Zasada ta wyrażona jest „poprzez bardzo rozbudowany, kazuistyczny i skomplikowany system wyłączeń spod egzekucji, przez które należy rozumieć niepodejmowanie lub odstąpienie od egzekucji z całości lub części składników majątkowych zobowiązanego” (R. Hauser, A. Skoczylas (red.), *op. cit.*, s. 68).

⁵¹ Zasada ta nie jest wprost zawarta w żadnym przepisie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a zakłada ochronę dóbr majątkowych. Jak pisze P. Możyłowski (*Zasady ogólne administracyjnego postępowania egzekucyjnego*, „Studia Prawnicze KUL” 2016, nr 1, s. 121), „organ egzekucyjny powinien prowadzić postępowanie egzekucyjne tak, aby osiągnąć cel przy jak najmniejszych kosztach, zarówno po stronie zobowiązanego, jak i organu. Obowiązek ten dotyczy nie tylko organu egzekucyjnego i zobowiązanego, ale również innych uczestników postępowania egzekucyjnego”.

Zestawienie środków egzekucyjnych przypisanych naczelnikowi urzędu skarbowego, w tym jego wyłączności na egzekucję administracyjną z nieruchomości, są potwierdzeniem jego kompetencyjnej najpilniejszej delegacji spośród wszystkich administracyjnych organów egzekucyjnych. To niestety często powoduje błędne przeświadczenie wierzycieli, że tego typu organy egzekucyjne są najskuteczniejsze i najszybciej doprowadzą do realizacji celu. Przeświadczenie to wyciągnięte jest wprost z możliwości i wielości zastosowania środków egzekucyjnych, łącznie z tym najbardziej dotkliwym. Przeświadczenie, mimo że zgodne w sensie prawnym z prawdą, to jednak powoduje obciążenie poszczególnych naczelników urzędów skarbowych jako organów egzekucji administracyjnej.

Trzeba pamiętać, że naczelnik urzędu skarbowego oprócz organu egzekucji administracyjnej jest nade wszystko organem podatkowym⁵². Co więcej, spośród 400 organów podatkowych 366 jest jednocześnie organem egzekucji administracyjnej⁵³, co potwierdza, że rola podatkowa jest nadrzędna w przypadku tych organów.

Niezależnie od dualizmu roli naczelnika urzędu skarbowego jako organu podatkowego i egzekucyjnego istotne jest to, że jest to organ, który realizuje także zadania egzekucyjne na podstawie ustawy o wzajemnej pomocy⁵⁴ w ramach tzw. egzekucji międzynarodowej. Zadania te, w związku z transpozycją dyrektywy Rady 2010//24/UE⁵⁵ oraz implementacją dyrektywy o wzajemnej pomocy 76/308/EWG i 2008/55/WE⁵⁶, stały się dodatkowym obciążeniem tych organów. Trzeba pamiętać, że egzekucja międzynarodowa należności wspólnotowych, powierzona naczelnikom urzędów skarbowych, przy wielu warunkach w jej stosowaniu⁵⁷,

⁵² Usankcjonowanym w art. 13 Ordynacji podatkowej oraz art. 11 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2023, poz. 615).

⁵³ Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 29 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz.U. 2020, poz. 2444).

⁵⁴ Ustawa z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2009).

⁵⁵ Dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.Urz. L 84/1, 31.03.2010).

⁵⁶ Dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.Urz. L 73/18, 1976); dyrektywa Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.Urz. L 150/28, 10.06.2008).

⁵⁷ Szerzej zob. A. Żezawski, *Postępowanie egzekucyjne w administracji w świetle regulacji prawa unijnego i międzynarodowego*, [w:] *Prawne, ekonomiczne i społeczne aspekty rozwoju zie-*

będzie co do zasady egzekucją prowadzoną w pierwszej kolejności z uwagi na jej wyjątkowy charakter i zobowiązanie zawarte we wspólnotowym akcesie.

Liczba administracyjnych organów egzekucyjnych w postaci naczelników urzędu skarbowego trochę usprawiedliwia najszerszą kompetencję przypisaną im przez ustawodawcę w egzekucji. Niemniej bardziej jest ona uzależniona od ogólnej właściwości określonej dla organów podatkowych i całej struktury organizacyjnej uregulowanej w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej niż od jakiegokolwiek pragmatyki. Właśnie ta cecha stanowi wprost w art. 22 u.p.e.a., że właściwość organu egzekucyjnego w egzekucji należności pieniężnych z praw majątkowych lub ruchomości ustala się według miejsca zamieszkania lub siedziby zobowiązanego. Jeśli zatem założymy, że wierzyciel w postaci organu podatkowego jest jednocześnie organem egzekucji administracyjnej, to nie sposób oderwać naczelnika urzędu skarbowego od egzekwowania należności głównie podatkowych⁵⁸, będących w jego właściwości określonej w Ordynacji podatkowej⁵⁹. A jeśli do tego dodamy środek egzekucyjny zastrzeżony tylko dla tego organu w postaci egzekucji z nieruchomości i właściwość w tym zakresie ustalaną według miejsca jej położenia⁶⁰, to potwierdzimy, że niezależnie od położenia majątku naczelnik urzędu skarbowego będzie najszerzej uprawnionym organem egzekucji administracyjnej. Nawet gdyby założyć, że egzekucja z poszczególnych składników majątkowych (np. z rachunków bankowych, ruchomości) nie przyniosła wyegzekwowania należności, a zobowiązany posiadałby nieruchomości na innym terenie niż jego zamieszkanie, z pewnością ewentualną egzekucję administracyjną prowadziłyby również właściwy inny naczelnik urzędu skarbowego⁶¹. Czy jest zatem coś, co może naruszyć postawioną tezę o naczelniku urzędu skarbowego jako organie egzekucyjnym? Coś, co wskaże na jego marginalną rolę w egzekucji administracyjnej? Wydaje się, że nie, ale przecież organy egzekucji

lonych technologii w gospodarce i administracji publicznej. Perspektywa krajowa i globalna, red. A. Szyszka, A. Żywicka, R. Frey, J. Czerkawski, Kielce 2023.

⁵⁸ Uregulowana w rozdziale 2 Ordynacji podatkowej zatytułowanym „Właściwość organów podatkowych”, w art. 15 i n.

⁵⁹ Należy zaznaczyć, że egzekucja administracyjna jest odrębną od egzekucji organów sądowych (prowadzonych przez komorników sądowych), niemniej nie można wykluczyć (szczególnie przy egzekucji z nieruchomości) tzw. zbiegu egzekucji tych różnych organów egzekucyjnych.

⁶⁰ Art. 22 § 1 u.p.e.a. wskazuje również, że jeśli „nieruchomość położona jest na obszarze właściwości dwóch lub większej liczby organów – egzekucję prowadzi organ, na którego obszarze znajduje się większa część nieruchomości, a jeżeli nie można w powyższy sposób ustalić właściwości, egzekucję z nieruchomości prowadzi organ wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych”.

⁶¹ Co więcej, zgodnie z art. 22 § 3b u.p.e.a. w przypadku zmiany właściwości miejscowej organu egzekucyjnego czynności podjęte przez organ egzekucyjny przed uzyskaniem informacji o tej zmianie są skuteczne.

administracyjnej w swoim przymusie nie tylko kierują się stosowanymi środkami, lecz także uzależniają ich stosowanie od zasad, jakimi egzekucja się kieruje.

Jak już dowiodłem, w ustawie egzekucyjnej zarówno wprost, jak i poprzez wykładnię poszczególnych przepisów odnajdziemy zasady ogólne administracyjnego postępowania egzekucyjnego, a wśród nich zasadę stosowania środka egzekucyjnego najmniej uciążliwego dla zobowiązanego⁶², jednak cel egzekucji w połączeniu z wymienionymi środkami egzekucyjnymi dobitnie wskazuje na szeroki i dotkliwy wachlarz uprawnień naczelnika urzędu skarbowego jako organu egzekucji administracyjnej.

Jak udowodniono, naczelnik urzędu skarbowego posiada największe kompetencje i możliwość stosowania całego katalogu środków egzekucyjnych⁶³, podczas gdy pozostałe administracyjne organy egzekucyjne „mają wąski bądź wręcz wybiórczy zakres stosowania środków egzekucyjnych, powiązanych z realizacją należności, które są tylko im przypisane”⁶⁴. Wąski zakres uprawnień według naczelnika urzędu skarbowego będzie wynikał wprost z art. 19 § 4 u.p.e.a., który wskazuje dyrektora oddziału ZUS jako uprawniony organ egzekucji administracyjnej do stosowania egzekucji tylko z niektórych środków egzekucyjnych⁶⁵, a także wyłącznie w zakresie prowadzonej egzekucji administracyjnej należności pieniężnych z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne i należności pochodnych od składek oraz nienależnie pobranych świadczeń z ubezpieczenia społecznego lub innych świadczeń wypłacanych przez ZUS⁶⁶. Podobnie, aczkolwiek szerzej, jest w przypadku organu egzekucyjnego w postaci prezydenta miasta⁶⁷, który zgodnie z art. 19 § 2 u.p.e.a. wskazuje na organ egzekucyjny 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. Mimo że ustawodawca daje tu więcej możliwości w stosowaniu poszczególnych środków egzekucyjnych, to jed-

⁶² Szerzej zob. P. Możyłowski, *op. cit.*

⁶³ Może to również mieć konsekwencje związane z szerokimi środkami ochrony prawnej dla stron prowadzonego postępowania (np. zobowiązanego, wierzyciela). Szerzej zob. np. P. Możyłowski, A. Żezawski, *Skarga na czynności egzekucyjne jako środek ochrony prawnej*, [w:] *Ochrona praw jednostki w postępowaniu administracyjnym i podatkowym*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Stanisławski, Radom 2018; P. Świerczyński, A. Dalkowska, *Ochrona praw zobowiązanego w egzekucyjnym postępowaniu administracyjnym*, [w:] *Ochrona praw jednostki w postępowaniu administracyjnym i podatkowym...*

⁶⁴ A. Żezawski, *Postępowanie egzekucyjne w administracji – konieczność...*, s. 407.

⁶⁵ Egzekucji wyłącznie z wynagrodzenia za pracę, ze świadczeń z ubezpieczenia społecznego, z renty socjalnej, z wiarygodności pieniężnych oraz z rachunków bankowych.

⁶⁶ Pod warunkiem, że nie mogą być potrącane z bieżących tego typu świadczeń.

⁶⁷ Formalnie ustawodawca wskazuje na „właściwy organ gminy o statusie miasta, wymieniony w odrębnych przepisach oraz miasta stołecznego Warszawy”.

nak ogranicza je tylko do należności, które są określone przez te organy⁶⁸. Ponadto potwierdza, że uprawniony do stosowania najuciążliwszego i najdotkliwszego środka – egzekucji z nieruchomości – jest naczelnik urzędu skarbowego. Z pewnością ten organ egzekucji administracyjnej wraz z jego kompetencyjnym uprawnieniem po raz kolejny umacnia tezę postawioną w tytule niniejszego artykułu.

Mimo że naczelnik urzędu skarbowego działa w konkretnej sprawie według właściwości miejscowej, właściwości rzeczowej, kieruje się zasadami ogólnymi w prowadzonej egzekucji oraz działa na zlecenie wierzyciela, to i tak pozostaje najbardziej uprawnionym organem w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym. Nie ma bowiem drugiego takiego organu, który byłby tak umocowany, tak władczy, a jednocześnie występowałby nie tylko w tak wielu postępowaniach egzekucyjnych, lecz także w całym postępowaniu administracyjnym.

To wszystko potwierdza, że naczelnik urzędu skarbowego w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym zarówno jest najszerzej uprawnionym organem, jak i posiada nieorganiczny zestaw uprawnień w prowadzeniu egzekucji. Ustawodawca w przypadku tego organu przypisał mu wszystkie środki egzekucyjne; co więcej, poprzez „ograniczenie” przymusu administracyjnego pozostałych organów wzmocnił znacząco jego siłę i znaczenie w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym.

PODSUMOWANIE

Zobowiązany, dłużnik, strona czy jakby nie nazwać podmiotu, wobec którego egzekucja następuje, z pewnością musi się liczyć z władczą i nieprzychylną reakcją uprawnionego organu. Jak wykazałem, spośród administracyjnych organów egzekucyjnych to właśnie naczelnik urzędu skarbowego posiada najszerszy zakres środków do stosowania w toku egzekucji. Najszerszy, ale i najdotkliwszy, bo prowadzenie przez niego egzekucji uprawnia go także do najbardziej bolesnych działań, z egzekucją z nieruchomości włącznie. Ponadto, jak dowiodłem, jest to organ obdarzony zadaniami „specjalnymi”, które nakładają na niego obowiązek prowadzenia egzekucji administracyjnej innych i nietypowych należności, związanych chociażby z egzekucją międzynarodową. Postawiona w tytule teza odnosząca się do najszerzej uprawnionego organu egzekucji administracyjnej z pewnością zatem została udowodniona i potwierdzona. Katalog uprawnień ustawowych wraz z możliwością stosowania wszystkich środków egzekucyjnych, a nade wszystko wyłączość w egzekucji dla szerokiego kręgu zobowiązań, potwierdza jednak także, że obecny model egzekucji administracyjnej z naczelnikiem urzędu skarbowego może wpływać na zbyt duże obciążenie prawne i faktyczne tych organów. Dodatkowo wskazuje na

⁶⁸ Należności te to m.in. należności i opłaty o charakterze podatków lokalnych, uregulowane ustawą z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 70).

nierówność w zakresie uprawnień władczych pozostałych administracyjnych organów egzekucyjnych. Może warto przeprowadzić szeroką dyskusję nad egzekucją administracyjną i rozważyć zmiany, które korzystnie wpłyną na wszystkich wierzycieli wystawiających administracyjne tytuły wykonawcze? Może centralizacja procesu egzekucji administracyjnej, z powołaniem jednego organu uprawnionego do wszystkich działań pozwoliłaby tę nierówność zniwelować. Najszerze uprawnienia naczelnika nie muszą bowiem w praktyce oznaczać jego skuteczności i szybkości. Wręcz przeciwnie, liczba i różnorodność należności kierowanych do naczelnika urzędu skarbowego jako organu egzekucyjnego może powodować swoisty wybór w prowadzeniu egzekucji. Idąc tym tropem, może warto powołać wyspecjalizowane organy egzekucyjne uprawnione do dochodzenia swoich należności, pozwalając tym samym naczelnikowi urzędu skarbowego skupić się na egzekucji tego, co najistotniejsze z punktu widzenia budżetu państwa – na podatkach.

To dylematy, które z pewnością będą pojawiały się coraz częściej i spowodują zmiany w obszarze postępowania egzekucyjnego w administracji. Zmiany, które powinny zarówno uwzględniać wskazane przeze mnie zagadnienia, jak i wyprzedzać ewentualne przyszłe zdarzenia, jakie mogą pojawić się w zakresie stosowania i egzekwowania prawa. Pandemia COVID-19, konflikty zbrojne czy napięcia migracyjne już pokazały, że w każdym z obszarów, gdzie pojawia się zagrożenie, prawo musi być na to przygotowane i mieć narzędzia do reakcji na poszczególne kryzysy. Również postępowanie egzekucyjne w administracji musi być gotowe na tego typu i inne zagrożenia.

Naczelnik urzędu skarbowego jako najszerzej uprawniony organ egzekucji musi zatem być skuteczny i mieć możliwość wydajnego korzystania ze swoich uprawnień. Musi, jak każdy organ administracji publicznej, być nie tylko egzekutorem prawa, lecz także partnerem w swoim postępowaniu, tak by stosowane władztwo i przymus administracyjny nie były ślepo używanymi narzędziami. Musi być twardym partnerem, ale patrzącym na cel i realne możliwości jego osiągnięcia. Wówczas egzekucja administracyjna nie będzie tylko źle kojarzona, a prowadzenie postępowania w tym zakresie zacznie być utożsamiane również z elementami partnerstwa w stosunkach z organem administracji publicznej – organem, któremu przecież zależy na realizacji obowiązku, ale nie za wszelką cenę.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

- Adamiak A., Borkowski J., *Organy prowadzące postępowanie administracyjne*, [w:] *Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2020.
- Hauser R., Leoński Z., *Egzekucja administracyjna*, Warszawa 1983.
- Hauser R., Skoczylas A. (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Ignaczewski J. (red.), *Postępowanie zabezpieczające i egzekucyjne. Komentarz*, Warszawa 2010.

- Jendrośka J., [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2000.
- Kędziora R., *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa 2008.
- Kowalska I., Możyłowski P., Śmietanka T. (red.), *Funkcjonowanie jednostek samorządu terytorialnego w wymiarze finansowo-prawnym*, Radom 2019.
- Leoński Z., *Organy egzekucyjne*, [w:] R. Hauser, Z. Leoński, *Egzekucja administracyjna. Komentarz do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, Warszawa 1995.
- Możyłowski P., *Zasady ogólne administracyjnego postępowania egzekucyjnego*, „Studia Prawnicze KUL” 2016, nr 1, DOI: <https://doi.org/10.31743/sp.4927>.
- Możyłowski P., Żezawski A., *Skarga na czynności egzekucyjne jako środek ochrony prawnej*, [w:] *Ochrona praw jednostki w postępowaniu administracyjnym i podatkowym*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Stanisławki, Radom 2018.
- Ochendowski E., *Postępowanie administracyjne ogólne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2012.
- Świerczyński P., Dalkowska A., *Ochrona praw zobowiązanego w egzekucyjnym postępowaniu administracyjnym*, [w:] *Ochrona praw jednostki w postępowaniu administracyjnym i podatkowym*, red. S. Fundowicz, P. Możyłowski, T. Stanisławki, Radom 2018.
- Żezawski A., *Kontrola podatkowa bez uprzedniego zawiadomienia w okresie pandemii – wyjątek czy reguła?*, [w:] *Wpływ zmian cywilizacyjnych, klimatycznych i nowych zagrożeń zdrowotnych na prowadzenie działalności gospodarczej w kontekście pandemii SARS-CoV-2*, red. A. Szyszka, R. Frey, Toruń 2021.
- Żezawski A., *Postępowanie egzekucyjne w administracji – konieczność czy wybór wierzyciela?*, [w:] *Kryzys czy rozwój gospodarczy? Prawne, ekonomiczne i socjologiczne instrumenty stymulowania rozwoju gospodarczego*, red. A. Szyszka, M. Adamczyk, R. Frey, Toruń 2022.
- Żezawski A., *Postępowanie egzekucyjne w administracji w świetle regulacji prawa unijnego i międzynarodowego*, [w:] *Prawne, ekonomiczne i społeczne aspekty rozwoju zielonych technologii w gospodarce i administracji publicznej. Perspektywa krajowa i globalna*, red. A. Szyszka, A. Żywicka, R. Frey, J. Czerkawski, Kielce 2023.

Źródła internetowe

- Centralna Informacja, *Czym jest Ognivo?*, <https://www.centralnainformacja.pl/o-usludze/czym-jest-ognivo> (dostęp: 31.10.2023).
- Niezależny Ekspert Finansowy, *Banki w Polsce 2023 – liczba, lista, perspektywy*, <https://kredytyzagrana.pl/blog/banki-w-polsce> (dostęp: 31.10.2023).
- Organ administracji publicznej*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Organ_administracji_publicznej (dostęp: 31.10.2023).
- Raport NetB@nk Q3/2021: Rośnie wykorzystanie kanałów bankowości mobilnej*, 31.12.2021, <https://zbp.prowly.com/169676-raport-netbnk-q32021-rosnie-wykorzystanie-kanalow-bankowosci-mobilnej> (dostęp: 31.10.2023).

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.Urz. L 73/18, 1976).
- Dyrektywa Rady 2008/55/WE z dnia 26 maja 2008 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących niektórych opłat, ceł, podatków i innych obciążeń (Dz.Urz. L 150/28, 10.06.2008).
- Dyrektywa Rady 2010/24/UE z dnia 16 marca 2010 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy odzyskiwaniu wierzytelności dotyczących podatków, ceł i innych obciążeń (Dz.Urz. L 84/1, 31.03.2010).

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lutego 2024 r. w sprawie postępowania wierzycieli należności pieniężnych (Dz.U. 2024, poz. 316).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 marca 2024 r. w sprawie wzorów tytułów wykonawczych stosowanych w egzekucji administracyjnej (Dz.U. 2024, poz. 431).
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 29 grudnia 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz.U. 2020, poz. 2444).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2023, poz. 775).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1610).
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1550).
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2505).
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (t.j. Dz.U. 2024, poz. 145).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 70).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2383).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1270).
- Ustawa z dnia 11 października 2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 2009).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2023, poz. 615).
- Ustawa z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (t.j. Dz.U. 2023, poz. 1691).

ABSTRACT

The article discusses the regulations relating to enforcement authorities contained in the Administrative Enforcement Proceedings Act. The study aims to indicate the special role of the head of the tax office in administrative enforcement proceedings. Analyzing the applicable regulations, the author points to the broad powers and practical consequences associated with this type of enforcement authority. He proves that administrative enforcement authorities are differently and unequally equipped in the application of enforcement measures.

Keywords: head of the tax office; administrative enforcement proceedings; enforcement measures

ABSTRAKT

W artykule omówiono regulacje odnoszące się do organów egzekucyjnych zawarte w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Celem opracowania było wskazanie na szczególną rolę naczelnika urzędu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Analizując obowiązujące przepisy, autor wskazuje na szerokie uprawnienia tego typu organu egzekucyjnego i konsekwencje praktyczne z tym związane. Udowadnia, że organy egzekucji administracyjnej są różnie i nierówno wyposażone w stosowaniu środków egzekucyjnych.

Słowa kluczowe: naczelnik urzędu skarbowego; postępowanie egzekucyjne w administracji; środki egzekucyjne