



KR-48-4/24/KKZ

Warszawa, 23 października 2024 r.

**Naczelnny Sąd Administracyjny**

ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5  
00-011 Warszawa

Sygn. akt II FSK 442/24  
(II FPS 2/24)

**Pogląd  
Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej  
istotny dla sprawy ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi  
od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 18 stycznia 2024 r.  
sygn. akt I SA/Łd 858/23**

Działając na podstawie art. 15 ustawy z 15 grudnia 2016 r. o Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup> przedstawiam pogląd istotny dla sprawy zawisłej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym sygn. akt II FSK 442/24 (II FPS 2/24) ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi wywiezionej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 18 stycznia 2024 r. sygn. akt I SA/Łd 858/23:

**Organem podatkowym pierwszej instancji, w rozumieniu art. 239b § 3 o.p., nadającym rygor natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy o KAS, jest Naczelnik Urzędu Skarbowego właściwy dla kontrolowanego w dniu wydania tej decyzji.**

Z uwagi na doniosłość dla finansów publicznych przedstawionego pod rozagę składu siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienia prawnego proszę o rozważenie zawarcia w uchwale, że wykładnia w niej dokonana będzie wiązać od dnia podjęcia, jeżeli uchwała będzie wyrażać odmienny pogląd niż zaprezentowany powyżej.

---

<sup>1</sup>J.t. Dz. U. z 2024 r. poz. 1192;

## 1. Wprowadzenie

**1.1.** Rozstrzygnięciu składowi siedmiu sędziów NSA przedstawione zostało zagadnienie prawne dotyczące właściwości organu w zakresie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez Naczelnika urzędu celno-skarbowego w stanie prawnym obowiązującym od 1 marca 2017 r., tj. po wejściu w życie reformy struktury administracji skarbowej dokonanej ustawą z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>2</sup> (ustawa o KAS) oraz przepisami wprowadzającymi tę ustawę.

Z przyczyn szczegółowo opisanych w pkt 3, w opinii Prokuratury Generalnej RP prawidłowa jest wykładnia art. 239b § 1 i § 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (o.p.)<sup>3</sup> w zw. z art. 13 § 1 pkt 1 i art. 16 o.p. oraz w zw. z art. 28 ust. 1 pkt 1, 3 i 4 oraz art. 33 ust. 1 ustawy o KAS, w myśl której organem podatkowym pierwszej instancji, właściwym do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji wymiarowej wydanej przez Naczelnika urzędu celno-skarbowego (dalej w skrócie NUCS) jest Naczelnik urzędu skarbowego (dalej w skrócie NUS).

Stanowisko to jest zgodne z utrwaloną praktyką organów administracji skarbowej, potwierdzoną licznymi orzeczeniami sądów administracyjnych (np. wyrok WSA w Rzeszowie z 13.06.2019 r., sygn. akt I SA/Rz 259/19, wyrok WSA w Poznaniu z 19.12.2019 r., sygn. akt I SA/Po 845/19, wyrok WSA w Poznaniu z 5.02.2020 r., sygn. akt I SA/Po 751/19, wyrok WSA w Opolu z 22.12.2020 r. sygn. akt I SA/OI 812/20, wyrok WSA w Warszawie z 17.01.2021 r., sygn. akt III SA/Wa 787/21, wyrok WSA w Krakowie z 21.10.2021 r., sygn. akt I SA/Kr 893/21).

**1.2.** Przyjęcie odmiennego poglądu nie tylko spowodowałoby stan niezgodny z podziałem zadań pomiędzy organy Krajowej Administracji Skarbowej, ale mogłoby także - w razie konieczności wyeliminowania z obrotu prawnego postanowień NUS o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzjom NUCS - spowodować brak możliwości wyegzekwowania należności podatkowych objętych decyzjami wymiarowymi, w licznych przypadkach, gdy zgodnie z ugruntowaną praktyką rygor natychmiastowej wykonalności nadawany był - na niekwestionowanych przesłankach merytorycznych - przez NUS. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wskazał, że z jego analizy wynika, że tylko w woj. łódzkim łączna kwota podlegająca wykonaniu to **491.246.667 złotych**.

Mając zatem na względzie daleko idące skutki przyjęcia odmiennej wykładni ww. przepisów i ich doniosłość dla finansów publicznych, zasadne jest rozważenie zawarcia w uchwale, że wykładnia w niej dokonana będzie wiązać od dnia podjęcia, jeżeli uchwała będzie wyrażać odmienny pogląd niż zaprezentowany powyżej.

---

<sup>2</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.;

<sup>3</sup> j.t. Dz. U. z 2019 r. poz. 900;

## **2. Reforma dokonana ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej**

**2.1.** Zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (u.k.s.)<sup>4</sup>, która utraciła moc 1 marca 2017 r., tj. wraz z wejściem w życie ustawy o KAS, organ kontroli skarbowej kończył postępowanie kontrolne decyzją w rozumieniu przepisów o.p., gdy ustalenia dotyczyły podatków, których określanie lub ustalanie należało do właściwości NUS. Wierzycielem obowiązków wynikających z takiej decyzji, w myśl art. 25 ust. 1 i 2 u.k.s., był organ podatkowy właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego, jako reprezentujący Skarb Państwa. Ustawa przewidywała, że rygor natychmiastowej wykonalności takiej decyzji NUCS był nadawany przez organ podatkowy wymieniony w ust. 1 – tj. organ podatkowy właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego, czyli NUS.

Zatem w poprzednio obowiązującym (do 28 lutego 2017 r.) stanie prawnym nie ulegało wątpliwości, że rygor natychmiastowej wykonalności decyzji NUCS, określającej zobowiązanie podatkowe po zakończeniu kontroli skarbowej, nadawał NUS właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego. Rozwiązanie z art. 25 u.k.s. było efektem odrębności organów kontroli skarbowej (kontrola skarbową) od organów administracji podatkowej (kontrola podatkowa).

W obowiązującym na ów czas stanie prawnym przepisy odmiennie regulowały kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne. Podatnicy podlegali różnym reżimom kontrolnym, tj. zarówno prowadzonym na podstawie przepisów u.k.s. i o.p. oraz kontroli prowadzonej przez organy celne, a zmiana tego stanu rzeczy stanowiła podstawowy cel reformy struktury administracji skarbowej.

**2.2.** Z dniem 1 marca 2017 r. weszła w życie reforma struktury administracji skarbowej, która na mocy ustawy z 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>5</sup> wprowadziła Krajową Administrację Skarbową (KAS). W ramach tej reformy zlikwidowano organy kontroli skarbowej, a ich kompetencje zasadniczo przejęły urzędy celno-skarbowe. Celem reformy było usunięcie stanu rozproszenia i powielania niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb (np. kontrola prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych i celnych, postępowanie egzekucyjne), który powodował, że nie było możliwe ich realizowanie w sposób spójny i jednolity<sup>6</sup>.

**2.3.** W zreformowanej, ujednocionej strukturze organów administracji skarbowej NUS został usytuowany jako organ wykonujący zadania związane z szeroko rozumianym poborem danin, tj. podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów. Do NUS przypisano także pobór należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych, egzekucji administracyjnej należności pieniężnych.

NUCS został natomiast wyposażony głównie w uprawnienia kontrolne i quasi-śledcze, jako organ odpowiedzialny za realizację zadań związanych z wykrywaniem i zwalczaniem nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiar, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny może zagrażać bezpieczeństwu

---

<sup>4</sup> j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 720;

<sup>5</sup> Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.;

<sup>6</sup> Sejm RP VIII kadencji nr druków 826, 827, <http://www.sejm.gov.pl>;

finansowemu państwa. W tym też celu organ ten został upoważniony do wykonywania nowego rodzaju kontroli, tj. kontroli celno-skarbowej. NUCS przypisano zadania związane ze ściganiem przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, przestępstw z ustawy o rachunkowości oraz ujawnionych przez Służbę Celno-Skarbową przestępstw i wykroczeń m.in. przeciwko zdrowiu, dobrom kultury, ochronie własności intelektualnej, ochronie przyrody, środowisku. Szczególnie istotnym, nowym zadaniem NUCS będzie także rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępczości zorganizowanej, fałszerstwa materialnego i intelektualnego, używania dokumentów poświadczających nieprawdę zawierających fałszerstwo intelektualne, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS. Ponadto, w przypadkach określonych w ustawie, NUCS jest uprawniony do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych<sup>7</sup>.

### 3. Uzasadnienie poglądu

**3.1.** Zagadnienie prawne przedstawione składowi siedmiu sędziów NSA dotyczy określenia organu właściwego do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności (*organu pierwszej instancji* w rozumieniu art. 239b § 3 o.p.), w przypadku, gdy decyzję wymiarową – po przekształceniu się postępowania kontrolnego w podatkowe – wydał NUCS.

Organy podatkowe z urzędu przestrzegają swojej właściwości rzeczowej (art. 15 § 1 o.p.). Właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się natomiast według przepisów określających zakres ich działania (art. 15 § 2 i art. 16 o.p.). Jest to wyłączone kryterium ustalenia właściwości rzeczowej<sup>8</sup>. Przepis art. 13 § 1 pkt 1 o.p. poprzez zawarcie sformułowania *stosownie do swojej właściwości* odsyła właśnie do norm o zakresie działania organów i podkreśla ich znaczenie. Przy ustalaniu właściwości organu podatkowego do dokonania określonej czynności **należy zatem każdorazowo uwzględnić przepisy kompetencyjne**.

W konsekwencji, dla rozstrzygnięcia powyższego zagadnienia prawnego nie jest niewątpliwie wystarczające ograniczenie się do stwierdzenia, że postępowanie podatkowe w danej sprawie prowadzi w pierwszej instancji NUCS.

**3.2. Normy kompetencyjne powinny być interpretowane w sposób ścisły, literalny, zawężająco.** Zakazuje się dokonywania wykładni rozszerzającej takich przepisów oraz wyprowadzania kompetencji w drodze analogii<sup>9</sup>. Jednocześnie w procesie odkodowywania obowiązujących norm prawnych zachodzi konieczność stosowania zasad wykładni, wśród których przede wszystkim należy mieć na uwadze zasadę subsydiarności wykładni systemowej i funkcjonalnej względem wykładni językowej. Dopiero konfrontacja wyniku wykładni językowej z innymi przepisami i celem regulacji pozwala formułować wnioski co do znaczenia przepisu<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Ibidem;

<sup>8</sup> A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2023, komentarz do art. 16.

<sup>9</sup> por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2000 r., sygn. K 25/99, OTK 2000 r., Nr 5, poz. 141 oraz uchwałę NSA z 5 grudnia 2016 r. II GPS 2/16, CBOSA;

<sup>10</sup> uchwała NSA z 14 marca 2011 r., sygn. II FPS 8/10: „W procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu,

**3.3.** Zakres działania organów KAS regulują przepisy działu II ustawy o KAS (art. 11 i n.). Kompetencje NUS określa zasadniczo art. 28 ustawy o KAS, zaś kompetencje NUCS – art. 33 tej ustawy.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy o KAS do zadań NUS należy m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków (...) (pkt 1); wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych (pkt 3); wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych (pkt 4).

Zgodnie zaś z art. 33 ust. 1 ustawy o KAS do zadań NUCS należy m.in.: wykonywanie kontroli celno-skarbowej (...) (pkt 1); ustalanie i określanie podatków (...) (pkt 2); wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów (pkt 6). Z uzasadnienia projektu ustawy o KAS wynika przy tym, że do zadań NUCS należeć będzie przede wszystkim wykonywanie nowego rodzaju kontroli, tj. kontroli celno-skarbowej, w tym m.in. kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego (...), a istotą funkcjonowania NUCS będzie przede wszystkim wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa<sup>11</sup>.

**3.4.** Co istotne, siatka pojęciowa ustaw odnoszących się do danin publicznych, zastosowana także w ww. przepisach ustawy o KAS, wyraźnie rozróżnia wymiar, ustalenie lub określenie daniny od jej poboru, czy egzekucji. **Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności nie jest natomiast czynnością z zakresu wymiaru daniny, jej ustalenia, czy określenia.** Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności pozwala na podjęcie działań egzekucyjnych, na zasadzie wyjątku, przed uzyskaniem przez decyzję wymiarową przymiotu ostateczności, jeżeli podatnik nie ureguluje dobrowolnie kwoty wynikającej z takiej decyzji. Jest mechanizmem pozwalającym egzekwować nieostateczne zobowiązania podatkowe poprzez nałożenie na zobowiązanego obowiązku natychmiastowego wykonania zobowiązania, a jeśli to nie nastąpi – wyegzekwowanie go następczo w trybie egzekucji administracyjnej. **Jest to zatem czynność ściśle związana z wykonaniem decyzji i dochodzeniem należności przez wierzyciela publicznoprawnego.**

**3.5.** Postępowanie incydentalne w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności jest przy tym **postępowaniem niezależnym od toku postępowania głównego** – jest formalnie wyodrębnione od postępowania odwoławczego. Toczy się wprawdzie w ramach sprawy podatkowej, w której wydano decyzję wymiarową<sup>12</sup>, jednak przesłanki

---

który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (...). Żaden przepis prawa nie jest oderwaną jednostką, lecz występuje w pewnym kontekście systemowym – jest częścią określonego aktu normatywnego, który z kolei jest częścią określonej gałęzi prawa przynależącej do systemu prawa polskiego. Wykładając więc dany przepis prawa, należy brać pod uwagę jego relacje do innych przepisów danego aktu normatywnego (wykładnia systemowa wewnętrzna) oraz do przepisów zawartych w innych ustawach (wykładnia systemowa zewnętrzna). Tylko bowiem realizacja tej dyrektywy wykładni prawa, określanej jako argumentum *a rubrica*, gwarantuje zupełne i niesprzeczne odczytanie danej instytucji prawa z przepisów prawa (...).”

<sup>11</sup> Sejm RP VIII kadencji nr druków 826, 827, <http://www.sejm.gov.pl>;

<sup>12</sup> zob. uchwała NSA z 7 marca 2022 r. sygn. akt I FPS 4/21;

nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności w sposób bezpośredni nie są związane z treścią decyzji wymiarowej. W ramach postępowania w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności organ ustala istnienie albo nieistnienie przesłanek z art. 239b § 1 o.p., niezależnie od przebiegu i ustaleń „głównego” postępowania podatkowego. Są to ustalenia dotyczące wyłącznie sytuacji majątkowej strony postępowania (podatnika) i możliwości wykonania przezeń zobowiązania podatkowego w przyszłości, tj. po wydaniu decyzji ostatecznej. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności następuje na podstawie przesłanek związanych z potencjalną możliwością egzekucji należności, właściwych dla sfery wykonywania uprawnień wierzycielskich.

**3.6.** Z art. 33 ust. 1 ustawy o KAS, z uwzględnieniem celów jakie przyświecały wprowadzaniu konsolidacji organów administracji skarbowych, wynika, że NUCS jest zasadniczo organem kontrolującym przestrzeganie prawa podatkowego. Z zestawienia art. 28 ust. 1 oraz art. 33 ust. 1 ustawy o KAS wynika, że **kompetencje NUCS kończą się na ustaleniu, określeniu czy wymiarze należności w decyzji, zaś dalej idące działania zmierzające do dochodzenia danin leżą w kompetencjach NUS** (por. art. 28 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz art. 33 ust. 1 pkt 2 i 6 ustawy o KAS). To NUS obowiązany jest czuwać nad wykonaniem decyzji albo żądać, jeśli zachodzą przesłanki z art. 239b o.p., wykonania w drodze przymusu państwowego obowiązku podatkowego. Osiągnięciu tego właśnie celu służy niewątpliwie instrument prawny przewidziany w art. 239a o.p., czyli instytucja nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, egzekwowanej w trybie egzekucji administracyjnej.

**3.7.** Wobec faktu, że kontrola celno-skarbowa może przekształcić się w postępowanie podatkowe (art. 83 ust. 1 ustawy o KAS) NUCS może przyjąć rolę organu podatkowego pierwszej instancji. Jednakże, zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 o.p. rola ta musi się ograniczyć wyłącznie do zakresu właściwości NUCS wynikającej z przepisów kompetencyjnych – tj. do ustalania i określania podatków oraz wymierzania należności podatkowych.

Zgodnie z art. 83 ust. 4 ustawy o KAS NUCS, prowadząc postępowanie podatkowe wykształcone z kontroli celno-skarbowej, jest właściwy wyłącznie do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania w jego wyniku decyzji. Prowadzi to do wniosku, że rola NUCS, jako organu podatkowego pierwszej instancji w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p., stosownie do jego właściwości **kończy się w momencie skutecznego doręczenia decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy o KAS.**

Należy podkreślić, że w świetle przepisów działu V ustawy o KAS prowadzenie przez NUCS postępowania podatkowego i stosowanie przepisów o.p. ma miejsce w przypadkach i w zakresie wyraźnie wskazanym przez ustawodawcę (zob. odesłania do – niejednokrotnie jedynie odpowiedniego – stosowania wskazanych przepisów o.p. – np. art. 83 ust. 1a, art. 94). Status NUCS, jako organu podatkowego i wykonywanie przez niego czynności z zakresu postępowania podatkowego na podstawie o.p. jest zatem swoistym wyjątkiem od reguły, że postępowanie podatkowe w pierwszej instancji należy do właściwości NUS. Skoro art. 83 ust. 4 ustawy o KAS ogranicza właściwość NUCS do przeprowadzenia postępowania podatkowego i do wydania decyzji pierwszo-instancyjnej, to przy takiej regulacji brak jest argumentów systemowych przemawiających za rozszerzającą wykładnią ww. przepisu, która rozciągałaby właściwość NUCS na następcze postępowanie incydentalne w przedmiocie nadania tej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.

**3.8.** Wniosek, zgodnie z którym organem właściwym do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności w omawianym przypadku jest NUS, wzmacniają argumenty systemowe, wynikające z ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (p.e.a.)<sup>13</sup>. Podmiotem inicjującym taką egzekucję w odniesieniu do obowiązków wynikających z decyzji wydanych przez NUCS jest właściwy NUS (art. 5 § 1 pkt 4 p.e.a.). Przepis art. 19 § 1 p.e.a. stanowi przy tym, że NUS jest organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz do zabezpieczania takich należności.

NUS jest zatem podstawowym organem egzekucyjnym należności pieniężnych, określanym często jako organ egzekucyjny o właściwości ogólnej<sup>14</sup>. Jego pozycję procesową kształtują dwie istotne regulacje. Po pierwsze jest jedynym organem, którego kompetencje obejmują stosowanie wszystkich środków egzekucyjnych należności pieniężnych. Po drugie może prowadzić egzekucję administracyjną każdej należności pieniężnej, o ile przepisy nie wskazują właściwości innego organu. Stanowi to swego rodzaju domniemanie właściwości NUS w prowadzeniu administracyjnego postępowania egzekucyjnego należności pieniężnych. Ponadto, w przypadku, w którym egzekucja prowadzona przez organ egzekucyjny o ograniczonych kompetencjach do stosowania środków egzekucyjnych okaże się nieskuteczna, obowiązek zostanie przekazany do przymusowego wykonania NUS<sup>15</sup>.

**3.9.** W świetle powyższego, ustanowienie z woli ustawodawcy NUS wierzycielem należności pieniężnych (art. 28 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS), obowiązany do skutecznego egzekwowania tych należności, oznacza przyznanie temu organowi praw i obowiązków związanych z doprowadzeniem do wykonania obowiązku wynikającego z decyzji organu podatkowego, w tym decyzji nieostatecznej, jeżeli zachodzą ku temu przesłanki, tj. uzasadnione obawy, że obowiązek może nie zostać wykonany. NUCS nie jest natomiast uprawniony do wykonywania czynności związanych m.in. z poborem należności pieniężnych, wykonywaniem zadań wierzyciela należności pieniężnych, czy też wykonywania egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i zabezpieczenia należności pieniężnych. Wszystkie te czynności, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o KAS, wykonuje NUS. Zatem, skoro zastosowanie instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności dla decyzji nieostatecznych ma bezpośredni związek z dochodzeniem należności publicznoprawnych, a nie z ich wymiarem, to zastosowanie tej instytucji leży w kompetencjach NUS.

**3.10.** Warto również dodać, że w strukturze wprowadzonej ustawą o KAS NUS przejął kompetencje dotychczasowego naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celnego w zakresie poboru podatków, należności celnych, opłat, niepodatkowych należności budżetowych i innych należności na podstawie odrębnych przepisów, a także uprawnienia wierzyciela i zadania z zakresu egzekucji administracyjnej należności pieniężnych. Utrwalona w art. 83 ust. 4 ustawy o KAS konstrukcja - na zasadzie kontynuacji norm kompetencyjnych - jest w sposób zamierzony przez ustawodawcę zbliżona do rozwiązań obowiązujących w poprzednim stanie prawnym w zakresie właściwości rzeczowej organów podatkowych i organów kontroli skarbowej (co nie jest sprzeczne z opisanymi wyżej celami reformy struktury organów administracji skarbowej).

---

<sup>13</sup> j.t. Dz.U. z 2023 r., poz. 2505;

<sup>14</sup> Z. Leoński, w: R. Hauser, z. Leoński, A. Skoczylas, Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Warszawa 2014, s.77;

<sup>15</sup> R. Hauser, M. Wierzbowski, Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz, Warszawa 2023, uwagi do art. 19;

#### **4. Wnioski**

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że kompetencje NUCS zostały przez ustawodawcę ograniczone do wymiaru, ustalania lub określania należności publicznoprawnych w drodze decyzji w ściśle określonych przypadkach. Zakres właściwości tego organu w postępowaniu, o którym mowa w art. 83 ust. 4 ustawy o KAS, został określony jako przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji. Wszelkie dalsze czynności, związane z szeroko rozumianym poborem i egzekucją danin, w tym – z wykonaniem decyzji wymiarowych, leżą w wyłącznej właściwości NUS. To NUS w postępowaniu incydentalnym, niezależnym od głównego postępowania podatkowego, na podstawie przesłanek niezwiązanych bezpośrednio z treścią decyzji wymiarowej NUCS, nadaje tej decyzji rygor natychmiastowej wykonalności, zgodnie z art. 239b § 3 o.p.

Mając powyższe na uwadze Prokuratoria prezentuje pogląd sformułowany na wstępie.