

Uchwała NSA
z dnia
16 czerwca 2025 r.
sygn. III FPS 1/25

Doręczenie zarządzenia
zabezpieczenia
w toku postępowania
podatkowego, kontroli
podatkowej i kontroli
celno-skarbowej

Artur Nowak, radca prawny

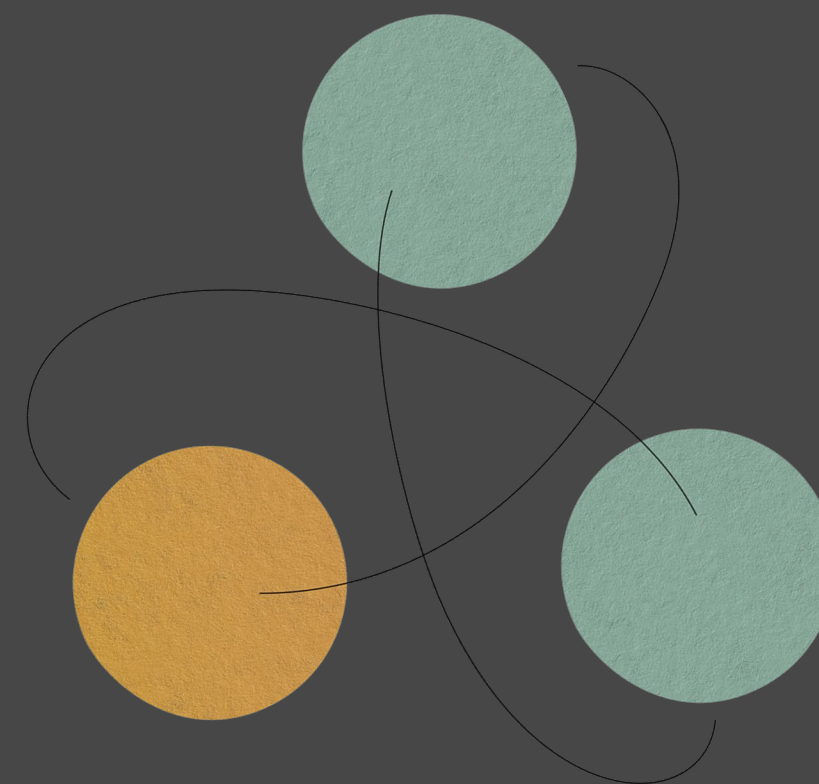
XI Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Toruń, 13-14 marca 2026 r.

Tło sprawy

Rozbieżność orzecznicza

W zakresie tego **komu (podatnikowi czy jego pełnomocnikowi) doręcza się zarządzenie** zabezpieczenia w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 §2 Ordynacji podatkowej **w sytuacji, gdy równolegle toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa, w których już wcześniej podatnik ustanowił pełnomocnika**

Wniosek Prezesa NSA o podjęcie uchwały abstrakcyjnej (art. 15 §1 pkt. 2 PPSA) – zagadnienie wywołało rozbieżności w orzecznictwie



Rozbieżność orzecznicza

Tło sprawy

Istota rozbieżności orzeczniczej

Pogląd 1:

zarządzenie zabezpieczenia
należy doręczyć stronie
(podatnikowi)

(ponieważ pełnomocnictwo udzielone do sprawy wymiarowej nie obejmuje postępowania zabezpieczającego (wykonawczego) uregulowanego w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a nie w Ordynacji podatkowej)

Pogląd 2:

zarządzenie zabezpieczenia
należy doręczyć pełnomocnikowi
strony ustanowionemu w sprawie
wymiarowej

(ponieważ postępowanie zabezpieczające ze swej istoty ma charakter incydentalny wobec postępowania wymiarowego i tym samym ze względu na to, że w trakcie trwającego postępowania wymiarowego decyzja o zabezpieczeniu jest doręczania ustanowionemu pełnomocnikowi, to i doręczenia zarządzenia zabezpieczenia powinno nastąpić w ten sam sposób)

Art. 70 §6 pkt. 4) Ordynacji podatkowej

*Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem (...) **doręczenia** zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji*

Art. 33 §2 Ordynacji podatkowej

Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji:

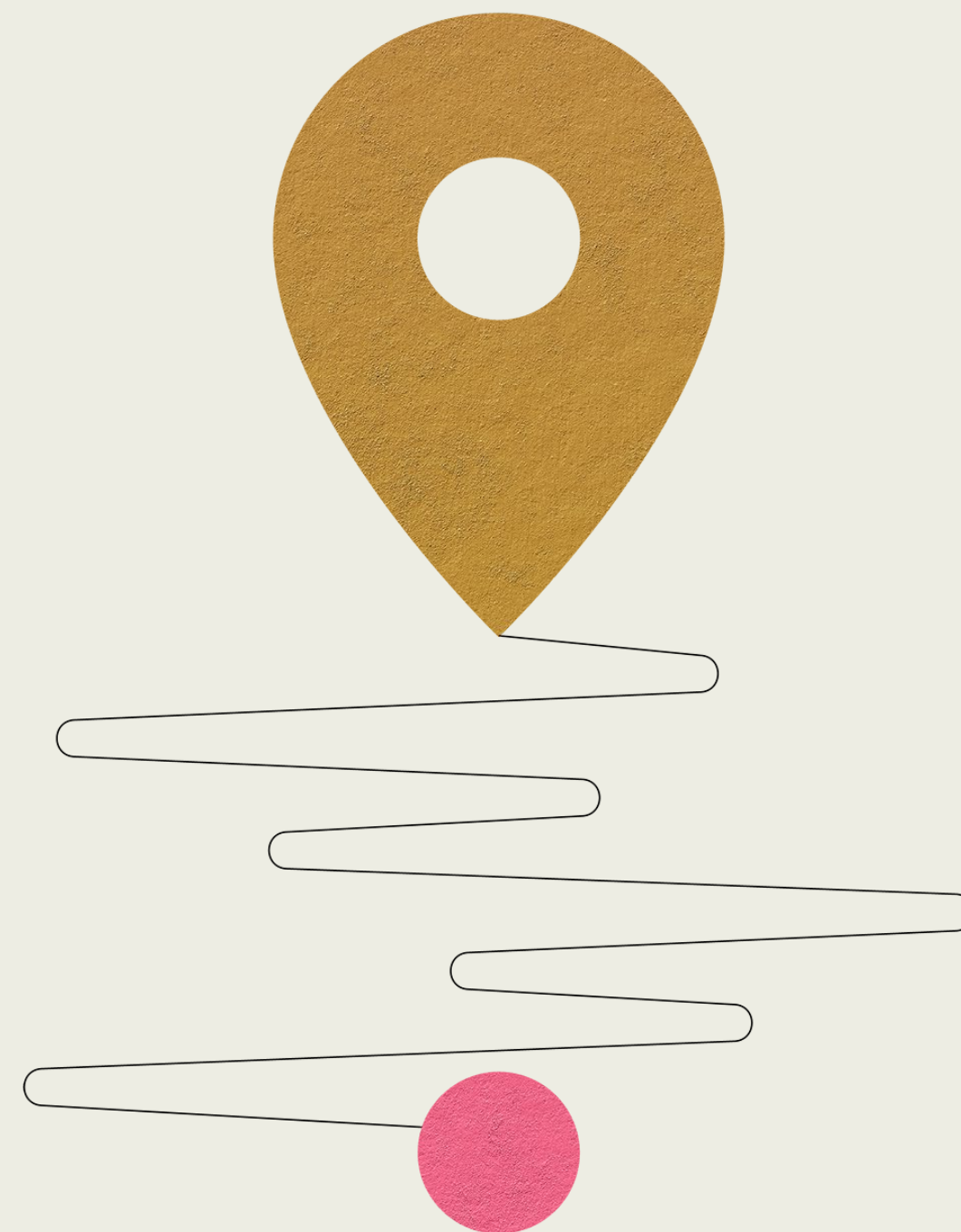
- *ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;*
- *określającej wysokość zobowiązania podatkowego;*
- *określającej wysokość zwrotu podatku.*

Tło sprawy

Przepisy c.d.

Art. 33d ust. 1 Ordynacji podatkowej

Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w § 2.



Tło sprawy

Przepisy c.d.

Art. 155b § 1 Ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

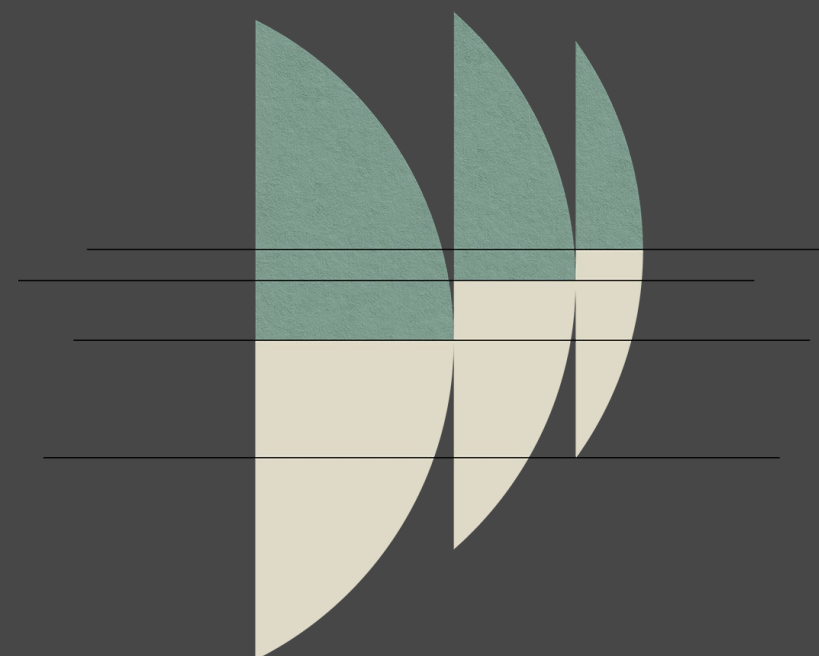
Organ egzekucyjny lub egzekutor, przystępując do czynności zabezpieczających, doręcza zobowiązanemu odpowiednio:

- odpis zarządzenia zabezpieczenia;*
- dokument zabezpieczenia;*
- odpis tytułu wykonawczego, o ile nie został wcześniej doręczony, wraz z zawiadomieniem o przystąpieniu do zabezpieczenia;*
- zawiadomienie o przystąpieniu do zabezpieczenia, jeżeli odpis tytułu wykonawczego został doręczony w egzekucji administracyjnej.*

Art. 145 Ordynacji podatkowej

§ 1. Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela - temu przedstawicielowi.

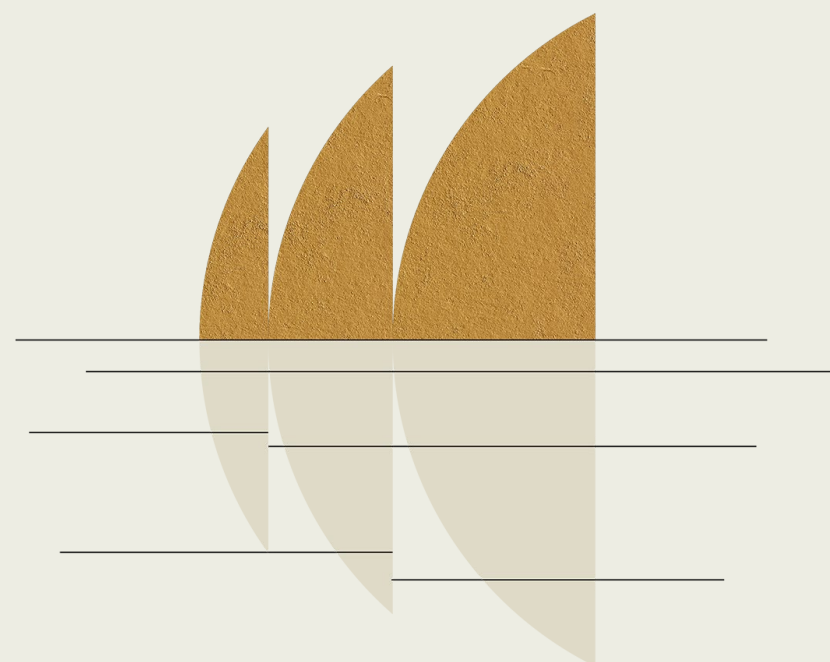
§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.



Doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie art. 155b §1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w wykonaniu decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w art. 33 §2 w zw. z art. 33 §1 Ordynacji podatkowej powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego i zgłoszonego przez podatnika w postępowaniu podatkowym (kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej)

Stanowisko NSA/uzasadnienie uchwały

Punkt wyjścia: Istota postępowania
zabezpieczającego



Uchwała NSA (uzasadnienie) z dnia 25 kwietnia 2022r.
sygn. II FPS 1/22 dot. art. 138e Ordynacji podatkowej

„postępowanie w sprawie zabezpieczenia **ma charakter incydentalny („wpadkowy”)** i jest immamentnie związane z tzw. postępowaniem „głównym”/wymiarowym dlatego pełnomocnictwo złożone w sprawie głównej automatycznie obejmuje występowanie także w sprawie „wpadkowej”

Stanowisko NSA/uzasadnienie uchwały

Dlaczego postępowanie
zabezpieczające ma charakter
incydentalny?

1. Jest wszczynane w toku postępowania wymiarowego/ kontroli podatkowej/ kontroli celno-skarbowej
2. Przybliżona kwota zobowiązania określona w decyzji zabezpieczającej wynika z danych zgromadzonych w toku postępowania wymiarowego
3. W sprawie zabezpieczenia nie wydaje się odrębnego postanowienia o wszczęciu (art. 165 §5 OP)

Stanowisko NSA/uzasadnienie uchwały

Zagadnienie odrębności postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego

1. Wprawdzie egzekucja i zabezpieczenie (w części wykonawczej) są uregulowane w tej samej ustawie (o postępowaniu egzekucyjnym w administracji) to jednak całkowicie inne są cele obu w/w postępowań
2. Postępowanie egzekucyjne ma za zadanie wykonanie obowiązku, który został wcześniej określony w postępowaniu jurysdykcyjnym (po zakończeniu postępowania wymiarowego)
3. Postępowanie zabezpieczające ma na celu zapewnić skuteczność i efektywność przyszłej egzekucji administracyjnej, i toczy się równocześnie z postępowaniem wymiarowym

Stanowisko NSA/uzasadnienie uchwały

Decyzja zabezpieczająca i
zarządzenie zabezpieczenia jako
dwa stadia tego samego procesu

1. Decyzja o zabezpieczeniu sama w sobie nie zabezpiecza interesów wierzyciela bez zastosowania środka przymusu państwowego czyli zarządzenia zabezpieczenia
2. Przymusowe wykonanie decyzji o zabezpieczaniu odbywa się z chwilą zarządzenia zabezpieczenia
3. Co więcej zgodnie z art. 155b § 1a u.p.e.a., w przypadku, **gdy doręczenie odpisu zarządzenia po doręczeniu decyzji o zabezpieczeniu**, o której mowa w art. 33 Ordynacji podatkowej, mogłoby utrudnić lub udaremnić dokonanie zabezpieczenia, **organ egzekucyjny lub egzekutor wraz z odpisem zarządzenia zabezpieczenia doręcza zobowiązanemu tę decyzję o zabezpieczeniu**

Stanowisko NSA/uzasadnienie uchwały

Decyzja zabezpieczająca i
zarządzenie zabezpieczenia jako
dwa stadia tego samego procesu

4. W świetle zatem powyższego (tj. art. 155b § 1a u.p.e.a) 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
5. Postępowanie zabezpieczające mimo jego dwuetapowości stanowi integralną całość, co powoduje, że doręczenie zarządzenia zabezpieczenia powinno nastąpić do rąk pełnomocnika ustanowionego w postępowaniu wymiarowym

Artur Nowak
radca prawny

M: Artur.Nowak@dzp.pl

M: +48 660 440 088



*Dziękuję za
uwagę*



Biuro w Warszawie

Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa
T + 48 22 557 76 00
dzp@dzp.pl

Biuro w Poznaniu

pl. Władysława Andersa 3
61-894 Poznań
T + 48 61 642 49 00
poznan@dzp.pl

Biuro we Wrocławiu

ul. Łaciarska 4b
50-104 Wrocław
T + 48 71 712 47 00
wroclaw@dzp.pl

