

WSA: organ ma obowiązek uprawdopodobnić istnienie obawy niewykonania zobowiązania
Anna Pilarska, [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner

Nadając decyzji rygor natychmiastowej wykonalności zgodnie z art. 239b § 2 Ordynacji podatkowej organ ma obowiązek uprawdopodobnić istnienie obawy niewykonania zobowiązania, nie zaś udowodnić, że nie zostanie ono wykonane. Jest to zasadnicza różnica.

Tak uznał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 5 kwietnia 2017 r., I SA/Łd 43/17 (wyrok jest nieprawomocny).

Dyrektor urzędu kontroli skarbowej wydał decyzję określającą zobowiązanie podatkowe spółki z o.o. w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2011 r. w łącznej kwocie ok. 3,5 mln zł wraz z odsetkami za zwłokę. Decyzji tej naczelnik urzędu skarbowego nadał postanowieniem rygor natychmiastowej wykonalności. W postanowieniu jako podstawę wskazał art. 239b i art. 239a Ordynacji.

Spółka wniosła zażalenie na postanowienie, wskazując, że sentencja kwestionowanego postanowienia narusza przepisy prawa materialnego przez brak wskazania konkretnej jednostki redakcyjnej art. 239b § 1 Ordynacji. W rezultacie podatnik nie został poinformowany, która z okoliczności wskazanych w pkt 1-4 została zdaniem urzędu spełniona. Zdaniem podatnika uzasadnienie postanowienia miało charakter sprawozdawczy. Ponadto urząd nie uprawdopodobnił również, że w przedmiotowej sprawie istnieje obawa niewykonania zobowiązania przez podatnika. Dyrektor izby skarbowej utrzymał w mocy postanowienie nadające rygor natychmiastowej wykonalności nieostatecznej decyzji dyrektora UKS. W uzasadnieniu organ odwoławczy przyznał, że istotnie urząd jako podstawę prawną określił przepis art. 239a i art. 239b Ordynacji, bez wskazania konkretnej jednostki redakcyjnej. Niemniej jednak podstawa ta (art. 239b § 1 pkt 2 Ordynacji) wynikała z treści samego uzasadnienia kwestionowanego postanowienia, w którym wskazano, że spółka nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia. Z bilansu spółki wynikało, że na koniec 2013 i 2014 roku spółka nie wykazała żadnego majątku trwałego w postaci: gruntów (w tym prawa użytkowania wieczystego gruntu), budynków, lokali, zatem nie posiadała żadnego majątku nieruchomościowego, zaś majątek ruchomy w postaci środków transportu nie zaspokoił wartości odpowiadającej wysokości zobowiązania.

Ponadto organ odwoławczy stwierdził iż urząd instancji uprawdopodobnił, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. W skardze do sądu administracyjnego podatnik wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia wraz postanowieniem urzędu.

Zdaniem sądu skarga nie była zasadna. Organy obu instancji, wbrew stanowisku spółki zebrały kompletny materiał dowodowy, pozwalający na zbudowanie wystarczających ustaleń faktycznych w sprawie. Ponadto choć urząd nie wskazał prawidłowej podstawy prawnej rozstrzygnięcia, uchybienie to zostało naprawione przez organ odwoławczy, który nie tylko powołał w podstawie prawnej art. 239b § 1 punkt 2 i art. 239b § 2, lecz także wyjaśnił jakie okoliczności pozwalają na uznanie za spełnione przesłanki w/w przepisów. Sąd podkreślił, iż organ uprawdopodobnił istnienie obawy, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

Komentarz eksperta

Anna Pilarska, doradca podatkowy, Senior Associate w warszawskim biurze Rödl & Partner

Dla nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności konieczne jest łączne spełnienie dwóch warunków. Pierwszym z nich jest wskazanie wystąpienia jednej z przesłanek art. 239b § 1 Ordynacji, tj.:

- 1) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych,
- 2) 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,
- 3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości,
- 4) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż trzy miesiące.

Organ ma za zadanie wskazać tę przesłankę, podając jej podstawę prawną (konkretną jednostkę redakcyjną) oraz w uzasadnieniu przedstawić odpowiedni materiał dowodowy potwierdzający jej spełnienie. Przy czym w świetle cytowanego wyroku, jeśli organ I instancji tej dokładnej postawy nie wskaże, ale wynikać ona będzie z uzasadnienia postanowienia, to warunek ten należy uznać za spełniony, jeśli organ odwoławczy naprawi to uchybienie. Drugim warunkiem, niezbędnym dla nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, jest uprawdopodobnienie przez organ, że zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji nie zostanie wykonane (art. 239b § 2 Ordynacji). Na czym polegać ma uprawdopodobnienie tłumaczył już Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 grudnia 2015 r. (II FSK 2903/13), wskazując, że przepis art. 239b § 2 należy odczytywać łącznie z przesłankami z art. 239b § 1. Zatem jeśli – jak w powyższej sprawie - zaistniała przesłanka z art. 239b § 1 pkt 2, a więc 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, obowiązkiem organu podatkowego będzie uprawdopodobnienie, że ta okoliczność uniemożliwi wykonanie zobowiązania podatkowego. Organ ma za zadanie wykazać istnienie ryzyka, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, a nie udowodnić, że tak się stanie (co byłoby w większości przypadków niemożliwe). Inaczej mówiąc uprawdopodobnienie należy rozumieć jako obiektywny stan wiedzy organu, w świetle której zaistnienie faktu niewykonania zobowiązania jest wysoce prawdopodobne. Uprawdopodobnienie jest środkiem zwolnionym od ścisłych formalności dowodowych, dopuszczającym stosowanie przez organ podatkowy domniemań faktycznych mających wsparcie w materiale dowodowym, zasadach logiki i doświadczenia życiowego. Z tego też powodu przesłanka uprawdopodobnienia niewykonania zobowiązania nie może być utożsamiana z udowodnieniem tej okoliczności, lecz sprowadza się do wykazania przez organ stosowną argumentacją istnienia uzasadnionej obawy braku wykonania zobowiązania. Argumentacja ta powinna znaleźć się w uzasadnieniu postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Tym samym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi komentowanym wyrokiem wpisuje się w jednorodną linię orzecznictwa sądów administracyjnych, reprezentowaną m.in. przez WSA w Warszawie (wyrok z 29 stycznia 2015 r. – III SA/Wa 1369/14 oraz wyrok z 21 kwietnia 2015 r. – III SA/Wa 1791/14), WSA w Rzeszowie (wyrok z 2 sierpnia 2016 r. – I SA/Rz 462/16), czy WSA w Gliwicach (wyrok z 30 marca 2016 r. - I SA/Gl 1214/15).

Źródło: <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/307079997-WSA-organ-ma-obowiazek-uprawdopodobnic-istnienie-obawy-niewykonania-zobowiazania.html?template>