

Pojęcia kluczowe: *administracyjne wstrzymanie skutków prawnych decyzji*

*Katarzyna Adydan*

## Funkcja „ochrony tymczasowej” w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sprawach podatkowych na tle innych postępowań

### ABSTRAKT

Artykuł przedstawia wyniki przeprowadzonej analizy dotyczącej stosowania instytucji tzw. „ochrony tymczasowej”, przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a., w postępowaniu administracyjnym. W artykule omówione zostały wybrane kwestie związane ze stosowaniem tej ochrony w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sprawach podatkowych z uwzględnieniem celów, jakie mają być osiągnięte w związku z jej zastosowaniem. Celem analizy było zweryfikowanie tezy prezentowanej w doktrynie, zgodnie z którą stosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. nie stanowi podstawy do twierdzenia, że każdy akt lub czynność nie wywołuje skutków prawnych do czasu uprawomocnienia się wyroku uwzględniającego skargę na akt lub czynność oraz że stosowanie tego artykułu wymaga odniesienia się do charakteru postępowania i okoliczności sprawy. Analiza praktyki stosowania tej regulacji pozwoliła na potwierdzenie, że celem art. 152 § 1 p.p.s.a. jest zasadniczo ochrona strony postępowania (adresata decyzji administracyjnej). W konsekwencji stwierdzono, że przepisu tego nie można stosować automatycznie, a jego zastosowanie wymaga rozstrzygnięcia z uwzględnieniem charakteru aktu lub czynności oraz okoliczności sprawy. Ponadto podjęto próbę omówienia możliwych konsekwencji przyjętej interpretacji dla stosowania ochrony tymczasowej w postępowaniach pozapodatkowych, odnosząc się do przykładów z branży budowlanej oraz farmaceutycznej.

Instytucja tzw. „ochrony tymczasowej” przewidziana w art. 152 § 1 p.p.s.a. wprowadza regulę wstrzymania oddziaływania skutków prawnych ostatecznych decyzji objętych nieprawomocnym wyrokiem uwzględniającym skargę na akt lub czynność. Z uwagi na objęcie zakresem ww. regulacji postępowań różnorodnych aktów i czynności wywołujących skutki prawne w wielu odmiennych obszarach regulowanych przez prawo administracyjne, stosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. budzi liczne wątpliwości

i kontrowersje rozstrzygane w postępowaniach sądowoadministracyjnych. W artykule omówione zostały wybrane kwestie związane ze stosowaniem ochrony przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a. w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sprawach podatkowych, z uwzględnieniem celów, jakie mają być osiągnięte w związku ze stosowaniem ww. instytucji w postępowaniach dotyczących spraw podatkowych. Celem analizy przedstawionej w artykule jest weryfikacja prezentowanej w doktrynie tezy, zgodnie z którą stosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. nie powinno stanowić podstawy do twierdzenia, że każdy akt lub czynność nie wywołuje skutków prawnych do chwili uprawomocnienia się wyroku uwzględniającego skargę na akt lub czynność oraz że stosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. wymaga odniesienia się do charakteru postępowania i okoliczności sprawy.

## I. WPROWADZENIE

Regulacja art. 152 § 1 ustawy z 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>1</sup> stanowi jeden z przejawów instytucji tzw. „ochrony tymczasowej” w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Wprowadzenie ww. regulacji związane jest z obowiązującą zasadą dwuinstancyjności postępowania sądowego i koniecznością uregulowania kwestii zasad obowiązywania wywołujących skutki prawne aktów lub czynności będących przedmiotem sporu w okresie, kiedy nie zapadło jeszcze prawomocne rozstrzygnięcie. Zgodnie z treścią przepisu art. 152 § 1 p.p.s.a., obowiązującą począwszy od 15.08.2015 r.<sup>2</sup>, w przypadku uwzględnienia skargi na akt lub czynności, taki akt lub czynność nie wywołuje skutków prawnych do chwili uprawomocnienia się wyroku (z wyjątkiem sytuacji, w której sąd postanowi inaczej)<sup>3</sup>. Wspomniana powyżej nowelizacja wprowadziła ogólną zasadę braku wywoływania skutków prawnych przez zaskarżoną czynność do momentu uprawomocnienia się orzeczenia, od której odstępstwo dokonywane może być przez sąd<sup>4</sup>. Celem niniejszego artykułu jest omówienie wybranych aspektów dotyczących stosowania regulacji w postępowaniach toczących się w sprawach podatkowych i ma posłużyć weryfikacji tezy prezentowanej wśród przedstawicieli doktryny, zgodnie z którą regulacja art. 152 § 1 p.p.s.a. nie powinna stanowić podstawy do twierdzenia, że każdy akt lub czynność nie wywołuje skutków prawnych do chwili uprawomocnienia się wyroku uwzględniającego skargę na akt lub

1 Tj. Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm., dalej: p.p.s.a.

2 Art. 152 zmieniony przez art. 1 pkt 41 ustawy z 9.4.2015 r. (Dz.U. z 2015 r. 658) zmieniającej p.p.s.a. z dniem 15.08.2015 r. Niniejszy artykuł dotyczy praktyki stosowania regulacji w brzmieniu obowiązującym od 15.08.2015 r. Ewentualne odniesienia do brzmienia przepisu i jego stosowania przed 15.08.2015 r. będą miały charakter wyłącznie pomocniczy.

3 Nadmienić należy, że przepis art. 152 § 2 p.p.s.a. wyłącza z zakresu zastosowania regulacji przewidzianej w § 1 akty prawa miejscowego, przy czym praktyka stosowania art. 152 § 2 p.p.s.a. nie została objęta zakresem analizy.

4 Wcześniejsze brzmienie przepisu wskazywało na konieczność każdorazowego orzekania przez sąd pierwszej instancji w zakresie dotyczącym wstrzymania skuteczności czynności, co skutkowało powstawaniem istotnych wątpliwości i rozbieżności w praktyce stosowania przepisu. Dokonana zmiana miała zasadniczo na celu wprowadzenie ustawowej reguły „zawieszenia” skutków uchylonego aktu lub czynności do dnia uprawomocnienia się wyroku – por. wyrok WSA w Gliwicach z 21.04.2017 r. (I SA/Gl 1474/16), LEX nr 2299008.

czynność<sup>5</sup> oraz że stosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. powinno uwzględniać charakter aktu lub czynności, a także okoliczności sprawy<sup>6</sup>. Poruszona tematyka ma istotne implikacje praktyczne nie tylko w zakresie dotyczącym postępowań sędziowsko-administracyjnych w sprawach podatkowych, ale również wszelkich innych rozstrzygnięć dotyczących obszarów oddziaływania władztwa administracyjnego, podlegających kontroli sędziowsko-administracyjnej. W związku z tym przedstawione zostanie też znaczenie podstawowych tez niniejszego opracowania dla wybranych innych postępowań sędziowsko-administracyjnych, w celu porównania ich specyfiki ze specyfiką postępowań podatkowych.

## II. CEL I FUNKCJA OCHRONNA REGULACJI ART. 152 § 1 P.P.S.A.

Kluczowym aspektem zastosowania art. 152 § 1 p.p.s.a., który może stanowić punkt wyjścia do prowadzenia rozważań, jest cel obowiązywania instytucji tzw. ochrony tymczasowej w postępowaniu sędziowsko-administracyjnym. Istota funkcjonowania instytucji ochrony tymczasowej związana jest z obowiązującą w polskim porządku prawnym zasadą dwuinstancyjności postępowania administracyjnego oraz zasadą, zgodnie z którą wyrok wydany przez wojewódzki sąd administracyjny<sup>7</sup> jest nieprawomocny i nie wywołuje skutków prawnych do momentu jego uprawomocnienia. Regulacja art. 152 § 1 p.p.s.a. odnosi się do skutków związanych z zakwestionowaniem czynności i aktów administracyjnych w rozstrzygnięciach WSA, do momentu prawomocnego zakończenia postępowania sędziowsko-administracyjnego. „Tymczasowość” regulacji przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a. przejawia się w czasowym ograniczeniu jej stosowania, obejmującym zasadniczo okres od momentu uwzględnienia przez WSA skargi na czynność lub akt do momentu uprawomocnienia się tego orzeczenia. Z uwagi na możliwość zaskarżenia rozstrzygnięcia do Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>8</sup> istnieje konieczność uregulowania statusu prawnego aktów i czynności podlegających kontroli sędziowsko-administracyjnej, które zostały zakwestionowane nieprawomocnym wyrokiem WSA, co jest przejawem realizacji funkcji ochronnej. Przedstawiciele doktryny podkreślają, że ochrona tymczasowa przewidziana w art. 152 § 1 p.p.s.a. ma na celu zapobieganie negatywnym skutkom wykonania przez adresatów władczych aktów organów administracji publicznej obowiązków wynikających z treści tych rozstrzygnięć

5 M. Jagielska, J. Jagielski, M. Grzywacz, R. Stankiewicz (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2023, Legalis, Nb 12 do art. 152 p.p.s.a.

6 T. Woś (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016, uw. 8–16 do art. 152, LEX/el.

7 Dalej: WSA.

8 Dalej: NSA.

czy też czynności tych organów, które zostały zakwestionowane w skardze do sądu administracyjnego<sup>9</sup>.

Powyższa teza znajduje potwierdzenie w praktyce orzeczniczej dotyczącej spraw podatkowych, które to sprawy są polem szczególnych oddziaływań antagonistycznych interesów Skarbu Państwa reprezentowanych przez organy administracji skarbowej oraz interesów podatników, a także innych podmiotów, na których ciążyą obowiązki publicznoprawne nakładane przepisami prawa podatkowego. Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez sądy administracyjne art. 152 § 1 p.p.s.a służy zabezpieczeniu interesów strony przed negatywnymi działaniami organów podatkowych<sup>10</sup>. Zgodnie z uzasadnieniem NSA zaprezentowanym w wyroku z 27.09.2022 r.<sup>11</sup>: „Instytucja procesowa, o której mowa w art. 152 § 1 p.p.s.a., służy ochronie strony przed możliwymi negatywnymi konsekwencjami na skutek dalszego wykonywania zaskarżonego aktu”. Mając na uwadze powyższe, zasadne jest uznanie, że beneficjentem funkcji ochronnej i gwarancyjnej, z którą związana jest instytucja ochrony tymczasowej w postępowaniach z zakresu prawa podatkowego, jest zasadniczo strona tego postępowania<sup>12</sup>.

Z uwagi na ochronną i gwarancyjną funkcję obowiązywania instytucji ochrony tymczasowej, ww. przepis powinien być interpretowany szeroko. W szczególności na aprobatę zasługuje stanowisko prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którym art. 152 § 1 p.p.s.a. stanowi ochronę przed negatywnymi skutkami działań organów podatkowych nie tylko w stosunku do podatników i płatników, ale również podmiotów trzecich, które mogą ponosić odpowiedzialność podatkową w sytuacjach określonych w przepisach<sup>13</sup>. Potwierdzenie powyższego twierdzenia stanowi wyrok NSA z 29.06.2023 r.<sup>14</sup>, rozstrzygający w zakresie skutków uchylenia decyzji wymiarowej wydanej wobec podatnika (spółki) w świetle dyspozycji wynikającej z art. 152 § 1 p.p.s.a dla stwierdzenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązanie podatkowe. W przytoczonej sprawie zaskarżonemu wyrokowi WSA organ podatkowy wnoszący skargę kasacyjną zarzucił dokonanie wadliwej (rozszerzającej) wykładni art. 152 p.p.s.a. poprzez uznanie, że nieprawomocne uchylenie przez WSA decyzji wymiarowej wydanej wobec spółki wywołało skutek w postępowaniu w sprawie orzeczenia

9 A. Plucińska-Filipowicz, T. Filipowicz, *Przepis art. 152 PostępowSądAdmU w wyroku uwzględniającym skargę*, „Nieruchomości” 2014/5 (dodatek), s. 2. Jakkolwiek tekst ten dotyczy brzmienia przepisu obowiązującego do 2015 r., przywołane stanowisko nie straciło na aktualności w związku z dokonaną zmianą i może zostać odniesione do obecnie funkcjonującej regulacji.

10 Tak przykładowo: NSA w wyroku z 29.06.2023 r. (III FSK 2245/21), LEX nr 3611971 czy wyroku z 27.09.2022 r. (III FSK 3657/21), LEX nr 3426860.

11 II FSK 810/21, LEX nr 3437540.

12 Warto wskazać, że analogiczne rozumienie celu funkcjonowania regulacji zostało zaprezentowane przykładowo w stanowisku przedstawionym w przygotowanej przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów odpowiedzi na interpelację nr 32604 z 22.05.2015 r., dotyczącej niewykonywania przez organy Służby Celnej wyroku sądu dotyczącego zwolnienia ze służby – <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=27FCA08D> (dostęp: 8.04.2024 r.).

13 Por. art. 107 i n. ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.).

14 NSA z 29.06.2023 r. (III FSK 2245/21), LEX nr 3611971.

o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu za zaległości podatkowe, tj. wadliwe w ocenie organu podatkowego stwierdzenie, że zastosowanie art. 152 p.p.s.a. wobec decyzji wymiarowej powinno stanowić przyczynę do zawieszenia postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki. Organ powoływał się w tym zakresie na argument, zgodnie z którym art. 152 p.p.s.a. nie pozbawia decyzji wymiarowej skutków prawnych w zakresie przymiotu ostateczności i nie stanowi przeszkody do prowadzenia postępowania podatkowego w sprawie dotyczącej odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Argumentacja organu nie została podzielona przez NSA. Zgodnie z konstatacją NSA przepis art. 152 § 1 p.p.s.a. może mieć wpływ na prawa lub obowiązki stron w innym postępowaniu, jeżeli są one uzależnione od uzyskania przez uchyloną decyzję przymiotu ostateczności. Stanowisko NSA pozwoliło zatem na rozszerzenie funkcji ochronnej art. 152 § 1 p.p.s.a. poprzez potwierdzenie, że zastosowanie ww. regulacji może zapobiegać negatywnym skutkom wykonywania zakwestionowanej decyzji wymiarowej dla podmiotu będącego stroną innego postępowania.

Odniesienie się do wykładni celowościowej w postępowaniu, w którym zastosowanie znajduje art. 152 § 1 p.p.s.a., może mieć kluczowe znaczenie dla prawidłowego zastosowania analizowanej regulacji. Powyższe stwierdzenie wynika przede wszystkim z praktyki obrotu, gdzie ze względu na różnorodny charakter aktów i decyzji administracyjnych, w tym również odmienny sposób oddziaływania takich aktów i decyzji na sytuację prawną jednostki, nie sposób przyjąć, że art. 152 § 1 p.p.s.a. może być jednolicie stosowany do wszystkich rodzajów aktów i decyzji administracyjnych, która to teza będzie podlegała weryfikacji w toku dalszej analizy.

### **III. PROBLEMATYKA DOTYCZĄCA OKREŚLENIA SKUTKÓW NIEPRAWOMOCNYCH ROZSTRZYGNIEĆ WSA W ŚWIETLE STOSOWANIA ART. 152 P.P.S.A.**

Zasadność prezentowanej wśród przedstawicieli doktryny tezy, zgodnie z którą art. 152 § 1 p.p.s.a. nie powinien stanowić podstawy do twierdzenia, że każdy akt lub czynność nie wywołuje skutków prawnych do chwili uprawomocnienia się wyroku uwzględniającego skargę na akt lub czynność, powinna zostać przeanalizowana z odniesieniem się do skutków, jakie może implikować zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z przywołaną już treścią przepisu uwzględnienie skargi na akt lub czynność, co do zasady, powoduje niewywoływanie skutków prawnych przez zaskarżony akt do momentu uprawomocnienia się wyroku. Przepis nie przewiduje alternatywnych dyspozycji w odniesieniu do charakteru aktu prawnego/czynności, której dotyczy<sup>15</sup>.

15 Wyjątkiem w tym zakresie jest wspomniana dyspozycja art. 152 § 2 p.p.s.a., wyłączająca spod działania omawianej regulacji akty prawa miejscowego, która jednakże nie stanowi przedmiotu analizy.

Mając na uwadze szeroki zakres zastosowania art. 152 § 1 p.p.s.a., obowiązującego zasadniczo w postępowaniach w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej niezależnie od ich charakteru, przeprowadzono analizę w oparciu o wybrane rozstrzygnięcia z zakresu postępowań dotyczących spraw podatkowych, z uwzględnieniem okoliczności, w jakich doszło do stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. i wykładni zastosowanej w celu dekodowania normy ww. przepisu w danej sprawie. Analiza była prowadzona z ukierunkowaniem na dokonanie odpowiedzi na pytanie, czy istnieją czynności lub akty, do których nie znajdzie zastosowania art. 152 p.p.s.a., pomimo spełnienia przesłanek wskazanych w przywołanym przepisie, w szczególności czy prawidłowe jest przyjęcie, że ww. regulacja nie znajduje zastosowania do kategorii orzeczeń dotyczących aktów niepodlegających wykonaniu czy niewymagających wykonania, a także do aktów wykonanych (skonsumowanych) przed wydaniem wyroku przez WSA.

Jako modelowy przykład zastosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. w sprawie z zakresu prawa podatkowego można wskazać skutek w postaci wstrzymania możliwości egzekwowania wymagalnego zobowiązania podatkowego do czasu uprawomocnienia się wyroku sądu administracyjnego w przedmiocie uchylecia postanowienia o egzekucji. Na podstawie analizy praktyki orzeczniczej w sprawach dotyczących stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. do rozstrzygnięć WSA w przedmiocie aktów wydawanych w toku postępowań egzekucyjnych dotyczących zobowiązań podatkowych<sup>16</sup>, nie powinno budzić wątpliwości, że zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. powoduje „zawieszenie” skutków prawnych uchylonego aktu, którego konsekwencją jest wstrzymanie możliwości egzekwowania wymagalnego obowiązku do czasu uprawomocnienia się wyroku WSA, które w wymiarze procesowym przejawia się w obowiązku zawieszenia postępowania egzekucyjnego na podstawie art. 56 § 1 pkt 1 ustawy z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>17</sup>. Jednocześnie, mając na uwadze niekwestionowany brak wpływu art. 152 § 1 p.p.s.a. na utratę wymagalności obowiązku stanowiącego podstawę do prowadzenia postępowania egzekucyjnego, należy stwierdzić, że stanowisko prezentowane w orzecznictwie potwierdza, że wstrzymanie możliwości egzekwowania wymagalnego obowiązku ma charakter tymczasowy, trwający do czasu uprawomocnienia się wyroku WSA. Nie sposób zatem przyjąć, że zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. może skutkować definitywnym ustaniem tego obowiązku, skutkującym bezprzedmiotowością postępowania egzekucyjnego, stanowiącą jedną z przesłanek do dokonania umorzenia postępowania<sup>18</sup>. W powyższym przykładzie widoczny

16 Por.: wyrok NSA z 11.08.2021 r. (III FSK 3951/21), LEX nr 3241504; wyrok WSA w Warszawie z 22.05.2020 r. (V SA/Wa 2196/19), LEX nr 3085140 [na dzień ukończenia niniejszego artykułu orzeczenie to zgodnie z informacją z Centralnej Bazy Orzecznictwa Sądów Administracyjnych nie miało przymiotu prawomocności – przyp. autorki].

17 T.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 z późn. zm.

18 Por. wyrok NSA z 11.08.2021 r. (III FSK 3951/21), LEX nr 3241504.



jest efekt tymczasowego zawieszenia skuteczności zaskarżonego aktu, przejawiający się w obowiązku zawieszenia prowadzonego postępowania egzekucyjnego, który to obowiązek realizuje cel przepisu, jakim jest ochrona podatnika przed czynnościami organu egzekucyjnego, których podstawa została zakwestionowana w skardze do sądu administracyjnego. Potwierdzenie braku wpływu stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. na utratę wymagalności obowiązku stanowiącego podstawę do prowadzenia postępowania egzekucyjnego należy natomiast uznać za spójne z tymczasowym charakterem ochrony przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a.<sup>19</sup>

Nie zawsze jednak okoliczności, w których prowadzone jest postępowanie sądowoadministracyjne, pozwalają na przyjęcie modelowego rozwiązania. Wieloaspektowość omawianej problematyki ukazuje analiza linii orzeczniczej dotyczącej możliwości zaliczania wpłat dokonywanych przez podatników na poczet ich zobowiązań podatkowych, wynikających z aktów zakwestionowanych w toku kontroli sądowoadministracyjnej. W wydawanych rozstrzygnięciach NSA aprobuje stanowisko potwierdzające możliwość dokonania zaliczenia wpłaty na poczet zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji wymiarowej, która nie ma charakteru decyzji ostatecznej w związku z uchyleniem decyzji organu odwoławczego wyrokiem sądowym<sup>20</sup>. W przywołanych rozstrzygnięciach NSA powołał się na funkcjonującą nadal w obrocie (choć pozbawioną charakteru decyzji ostatecznej) decyzję wymiarową organu I instancji oraz na charakter czynności dokonania wpłaty na poczet zaległości podatkowej przez podatnika, która rodzi skutek z mocy prawa i ma charakter dobrowolny. W wyroku NSA z 15.02.2023 r. postanowienie o zaliczeniu wpłaty wydane przez organ podatkowy zostało natomiast uznane za czynność o charakterze formalnym, informującym o sposobie zaliczenia nadpłaty zwrotu, w związku z czym decydujące znaczenie zostało przypisane ustaleniu, czy zaległość podatkowa, na poczet której doszło do zaliczenia dokonanych wpłat, istniała w chwili powstania nadpłaty, czyli złożenia deklaracji/korekty deklaracji wykazującej zwrot podatku, w której dochodzi do zaliczenia nadpłaty na poczet zobowiązania podatkowego<sup>21</sup>. W drugim z przywołanych rozstrzygnięć, tj. w wyroku NSA z 27.09.2022 r., wykładnia dokonana przez NSA doprowadziła do dopuszczenia możliwości zaliczenia dobrowolnej wpłaty dokonanej przez podatnika na poczet zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której deklaratoryjne postanowienie organu o zaliczeniu ww. wpłaty na poczet zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych wydane zostało w momencie, w którym

19 Por. wyrok NSA z 24.04.2018 r. (II FSK 2561/17), LEX nr 2503325.

20 Por. wyrok NSA z 27.09.2022 r. (II FSK 810/21), LEX nr 3437540; wyrok z 15.02.2023 r. (II FSK 1883/20), LEX nr 3558610.

21 W analogicznej sprawie wypowiedział się również WSA w Gdańsku w wyroku z 23.05.2018 r. (I SA/Gd 295/18), LEX nr 2507623, który podkreślił, że dopiero wyeliminowanie ostatecznej decyzji z obrotu prawnego (które ma miejsce w momencie uprawomocnienia się orzeczenia uchylającego tę decyzję) wywołuje skutek w postaci ustania wymagalności istniejącego obowiązku podatkowego. Do tego czasu WSA dopuścił wywodzenie skutków prawnych z zobowiązania podatkowego stanowiącego podstawę do zaliczenia dokonanej przez podatnika wpłaty na poczet tego zobowiązania podatkowego.

decyzja organu odwoławczego w przedmiocie decyzji wymiarowej została już uchylona nieprawomocnym wyrokiem WSA.

Można zatem uznać, że przyjęte przez NSA stanowisko wpisuje się w tym zakresie w twierdzenie, że kwestionowanie aktu w toku kontroli sądowoadministracyjnej (w analizowanych sprawach kwestionowana była decyzja organu drugiej instancji wpływająca na ostateczny charakter decyzji wymiarowej) nie powinno wpływać na wywołane już skutki prawne (tu: na zaliczenie nadpłaty/wpłaty na poczet zobowiązania podatkowego przed wydaniem wyroku WSA uchylającego decyzję organu drugiej instancji nadającej decyzji wymiarowej walor ostateczności). Omawiane rozstrzygnięcie stanowi zatem przykład wykładni przepisu art. 152 § 1 p.p.s.a. dokonanej w sposób świadczący za prawidłowością twierdzenia, że celem ochrony tymczasowej jest dokonanie swoistego „zamrożenia” stanu zastanego na moment wydania wyroku uchylającego zaskarżony akt, w celu utrzymania statusu *quo* do momentu uzyskania prawomocnego rozstrzygnięcia. Z drugiej strony, przyjmując prezentowane przez niektóre sądy administracyjne stanowisko, zgodnie z którym postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej nie może zostać wydane w dniu, w którym zaległość ta już się zdezaktualizowała<sup>22</sup>, należałoby uznać, że z uwagi na nieostateczny status ww. decyzji na moment wydania przez organ podatkowy postanowienia o zaliczeniu nadpłaty/wpłaty stanowi przykład zgoła innej wykładni, pozwalającej na wywodzenie skutków prawnych z tych decyzji wymiarowych już po wydaniu wyroku WSA uchylającego decyzję organu odwoławczego w przedmiocie tych decyzji. Analiza argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu do omawianych rozstrzygnięć prowadzi natomiast do wniosku, że kluczowe dla określenia implikacji stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. jest odniesienie się do wykładni celowościowej tego przepisu, tj. funkcji instytucji ochrony tymczasowej, a zatem celu, którym jest ochrona strony postępowania przed negatywnymi skutkami wynikającymi z kwestionowanych w toku kontroli sądowoadministracyjnej aktów i czynności organów podatkowych. Zgodnie z uzasadnieniem przedstawionym przez NSA w analizowanym wyroku z 15.02.2023 r.: „(...) w niniejszej sprawie kwestionowane postanowienia o zaliczeniu wpłaty na poczet zaległości podatkowych nie kreuje żadnego obowiązku podatkowego, nie rozstrzyga i nie przesądza o istnieniu tych zaległości i nie wywołuje negatywnych skutków dla skarżącego. Przeciwnie, w pewnych sytuacjach, zaliczenie to może przynieść dla zobowiązanego pozytywne skutki, gdyż w określonym zakresie tamuje dalszy bieg odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych”. Omawiane rozstrzygnięcia potwierdzają zatem, że wykładnia art. 152 § 1 p.p.s.a. powinna być dokonywana każdorazowo z uwzględnieniem celu funkcjonowania przepisu, jakim jest ochrona strony postępowania (adresata

22 Por. szerzej K. Janczukowicz, *Postanowienie o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowej a dezaktualizacja tej zaległości po dniu powstania nadpłaty*, LEX/el.



decyzji) przed negatywnymi skutkami decyzji kwestionowanych nieprawomocnym rozstrzygnięciem sądu administracyjnego.

Kolejnym rozstrzygnięciem wartym przytoczenia jest wyrok NSA z 27.09.2022 r.<sup>23</sup>, dotyczący uchylenia nieprawomocnym wyrokiem WSA postanowienia w przedmiocie uchylenia terminu do wniesienia odwołania wydanego w postępowaniu prowadzonym przeciwko spółce (podatnikowi) i implikacji wywoływanych przez tę czynność w postępowaniu prowadzonym w przedmiocie solidarnej odpowiedzialności wspólników tej spółki. Postanowienie w przedmiocie uchylenia terminu do wniesienia odwołania jest przykładem aktu, który nie podlega wykonaniu, lecz stanowi potwierdzenie okoliczności o uchybieniu strony do wniesienia odwołania w ustawowym terminie. W przywołanej sprawie zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. do postanowienia o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania spowodowało podważenie stanowiska organu podatkowego w postępowaniu toczącym się przeciwko spółce (podatnikowi). Tym samym zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. uniemożliwiło powoływanie się przez organ podatkowy na fakt uchybienia terminowi do wniesienia odwołania, aż do momentu prawomocnego zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego w tym zakresie. Pomimo argumentacji organu podatkowego opierającego się na twierdzeniu, że nieprawomocne orzeczenie WSA nie pozbawia decyzji wymiarowej skutków prawnych w zakresie przymiotu ostateczności ani nie stanowi przeszkody do wydania decyzji dotyczącej odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległości podatkowe spółki, NSA nie podzielił stanowiska organu. NSA uznał, że kwestia uchybienia terminu do wniesienia odwołania pozostaje otwarta, a zatem nie było możliwe kategoryczne przesądzenie, że decyzja wymiarowa doręczona spółce korzystała z przymiotu ostateczności i nie można było wywodzić skutków w tym zakresie dla wspólników spółki jawnej. Pomimo zatem, że przedmiotem nieprawomocnego rozstrzygnięcia WSA było postanowienie niepodlegające wykonaniu, to skutkowało ono implikacjami w zakresie dotyczącym statusu decyzji, z której wywodzone były skutki prawne dla strony postępowania oraz odpowiedzialnych solidarnie podmiotów trzecich. Ponownie, w uzasadnieniu wyroku, NSA powołał się na wykładnię celowościową przepisu. Zgodnie z argumentacją przedstawioną przez NSA: „Pomimo, że wyrok sądu pierwszej instancji nie jest prawomocny, to jednak powoduje wyeliminowanie niekorzystnych skutków dla strony, jakie z uchylonego aktu dla niej wynikają. W rozpatrywanej sprawie, negatywnym skutkiem dla Spółki, byłoby przesądzenie wniesienia odwołania z uchybieniem terminu. Po wyeliminowaniu omawianego postanowienia, do czasu prawomocnego zakończenia postępowania wywołanego wniesieniem skargi kasacyjnej, organ podatkowy nie może zasadnie twierdzić, że decyzja jest ostateczna.

23 III FSK 3657/21, LEX nr 3426860.

Wniosek taki wyprowadzić można z powołanego już wcześniej art. 152 p.p.s.a. W ten sposób ustawodawca «zabezpieczył» stronę przed negatywnymi skutkami, jakie mogą wynikać z uchylonego orzeczenia”. NSA podkreślił jednocześnie, że uchylenie postanowienia o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania nie jest tożsame ze skutkiem przywrócenia terminu, a zatem że kwestia ta pozostaje „otwarta” do momentu prawomocnego zakończenia postępowania.

Przywołane rozstrzygnięcie potwierdza zatem, że głównym celem omawianej regulacji jest zawieszenie oddziaływania zaskarżonych aktów lub czynności administracyjnych w sposób pozwalający na zabezpieczenie interesu strony poprzez utrzymanie statusu *quo* do momentu otrzymania prawomocnego rozstrzygnięcia. Jednocześnie wykluczono możliwość dokonywania rozszerzającej wykładni art. 152 p.p.s.a. w taki sposób, aby przepis ten mógł skutkować konsekwencjami analogicznymi do przywrócenia terminu, co potwierdza, że omawiana regulacja ma charakter wyłącznie procesowy i gwarancyjny, mający na celu tymczasowe zabezpieczenie strony przed negatywnymi skutkami wynikającymi z niepewności co do rozstrzygnięcia. W analizowanym kontekście warto jeszcze raz odnieść się do przywoływanego już wyroku NSA z 29.06.2023 r.<sup>24</sup>, który również został wydany w przedmiocie zastosowania art. 152 p.p.s.a. w postępowaniu prowadzonym wobec podmiotu trzeciego, przy czym dotyczy stosowania ochrony tymczasowej w związku z kwestionowaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z tezą zaprezentowaną w ww. rozstrzygnięciu: „Wylimitowanie z obrotu prawnego decyzji określającej podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego powoduje, że organ podatkowy prowadzący postępowanie wobec osoby trzeciej nie może stwierdzić, że ponosi ona odpowiedzialność w takim zakresie, jaki wynikał z uchylonej decyzji wymiarowej”. Podobnie jak w przywołanym powyżej rozstrzygnięciu, stanowisko organu podatkowego zostało oparte na twierdzeniu, że nieprawomocne uchylenie decyzji wymiarowej przez WSA nie pozbawia tej decyzji skutków prawnych i nie stanowi przeszkody do prowadzenia postępowania podatkowego w sprawie dotyczącej odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Zgodnie ze wskazaniami organu podatkowego wnoszącego skargę kasacyjną, wadliwość rozstrzygnięcia sądu pierwszej instancji była skutkiem błędnego utożsamiania wątpliwości dotyczących prawidłowości decyzji wymiarowej oraz przeszkody uniemożliwiającej orzekanie o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej za zaległości wynikające z tej decyzji wymiarowej, błędnie wywodzonej z pozbawienia decyzji przymiotu ostateczności w związku z zastosowaniem art. 152 § 1 p.p.s.a. Zgodnie natomiast z argumentacją przeciwną, przedstawioną przez NSA w uzasadnieniu do wyroku oddalającego skargę organu podatkowego, brak możliwości wydania rozstrzygnięcia w postępowaniu o odpowiedzialności osoby trzeciej wynikał z braku wywoływania przez uchyloną decyzję skutków prawnych, jakie ustawodawca

24 Por. wyrok NSA z 29.06.2023 r. (III FSK 2245/21), LEX nr 3611971.

wiąże z wydaniem decyzji ostatecznej. Z powyższego rozstrzygnięcia wywodzić można zatem zasadę, że stosowanie regulacji przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a. powinno wykluczać możliwość podejmowania dalszych działań prawnych również w przypadku innych postępowań, których rozstrzygnięcie dokonywane jest z uwzględnieniem rozstrzygnięcia wynikającego z decyzji, której ostateczny charakter podlega kwestionowaniu i której skutki są na podstawie art. 152 § 1 p.p.s.a. ograniczone do momentu prawomocnego rozstrzygnięcia w postępowaniu sądownoadministracyjnym.

Mając na uwadze przywołane przykłady z praktyki orzeczniczej dotyczącej spraw podatkowych, za kluczowy i niepomijalny element w procesie stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. należy uznać odwołanie się do skutków wykładni celowościowej przepisu i funkcji ochronnej i gwarancyjnej regulacji przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a., przejawiającej się w zapobieżeniu ponoszeniu przez stronę postępowania negatywnych konsekwencji wynikających z działań organów podatkowych, które podlegają kwestionowaniu na podstawie nieprawomocnego wyroku sądu administracyjnego. Analiza praktyki stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. w sprawach z zakresu prawa podatkowego wykazała, że stosowanie omawianej formy ochrony tymczasowej sprowadza się zasadniczo do zawieszenia skutków wywoływanych przez zaskarżony akt lub czynność i utrzymania statusu *quo* zastanego na moment wydania rozstrzygnięcia WSA do momentu prawomocnego rozstrzygnięcia sprawy. Mając jednakże na uwadze złożoność i wieloaspektowość stanów faktycznych, w których wydawane są rozstrzygnięcia, oraz aktów i czynności administracyjnych podlegających kontroli, należy stwierdzić, że stosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. wymaga każdorazowego uwzględnienia charakteru aktu lub czynności i skutków, jakie wywołują dla strony postępowania. Nie w każdym przypadku zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. będzie skutkowało jednolitymi, dającymi się w prosty sposób przewidzieć konsekwencjami, co byłoby oczywiście pożądane z perspektywy realizacji zasady pewności prawa i prowadzenia postępowania zgodnie z zasadą zaufania do organów podatkowych, przy czym nie przystawałoby do różnorodności stanów faktycznych i konsekwencji prawnopodatkowych, które z nich wynikają. Wyniki przeprowadzonej analizy nie pozwalają zatem na przyjęcie, że regulacja ta może być jednolicie stosowana do wszystkich decyzji oraz aktów administracyjnych, przy czym niezależnie od skutków wywodzonych z zastosowania art. 152 p.p.s.a. w konkretnej sprawie, ostatecznym celem powinno być każdorazowo zabezpieczenie strony przed ponoszeniem negatywnych konsekwencji wynikających do momentu prawomocnego rozstrzygnięcia sprawy.

Podzielić należy stanowisko, zgodnie z którym zawieszenie skuteczności aktu administracyjnego na podstawie art. 152 § 1 p.p.s.a. nie powinno być utożsamiane z wyeliminowaniem takiego aktu z obrotu. Przepis art. 152 § 1 p.p.s.a. jedynie „zawieszają” skutki prawne uchylonego aktu. Powoływanie się na skutki rozstrzygnięć w sprawach, w których zastosowanie znajduje instytucja ochrony tymczasowej przewidziana

w art. 152 § 1 p.p.s.a., jest możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy służy to tymczasowemu zabezpieczeniu praw podatnika jako beneficjenta regulacji przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a. Na aprobatę zasługuje prezentowane w orzecznictwie stanowisko, zgodnie z którym art. 152 p.p.s.a. odnosi się do wszelkich uchylanych aktów, czyli również takich, które nie podlegają wykonaniu<sup>25</sup>, w związku z czym regulacja ta ma szerszy zakres zastosowania w porównaniu do art. 61 § 3 p.p.s.a., odnoszącego się wprost do „wstrzymania wykonania w całości lub w części aktu lub czynności”<sup>26</sup>. Sam fakt, że zakres zastosowania art. 152 p.p.s.a. jest szerszy niż zakres art. 61 § 3 p.p.s.a. odnoszący się do czynności oraz aktów podlegających wykonaniu, nie oznacza jednocześnie, że znajduje on takie samo zastosowanie do wszystkich rodzajów aktów i decyzji administracyjnych. Podzielić w tym zakresie należy tezę, że skutki wywodzone z zastosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. powinny uwzględniać charakter aktu lub czynności, a także okoliczności sprawy i w niektórych sytuacjach ww. artykuł nie będzie stosowany do aktów lub czynności w zakresie, w jakim zostały już wykonane (skonsumowane)<sup>27</sup>, a które jednocześnie nie przyczyniają się do powstania negatywnych skutków dla strony, lub w sytuacji, w której zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. nie może zostać odniesione do jakichkolwiek przejawów mocy prawnej danego aktu lub czynności, które mogą zagrażać sytuacji podatnika.

#### IV. KONSEKWENCJE PRZYJĘTEJ INTERPRETACJI DLA STOSOWANIA OCHRONY TYMCZASOWEJ W POSTĘPOWANIACH POZAPODATKOWYCH

Zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. znalazło najszersze odzwierciedlenie w orzecznictwie w sprawach z zakresu prawa podatkowego. Wnioski niniejszej analizy mają jednak znacznie szersze konsekwencje, co można zobrazować na kilku przykładach.

Szeroką analizę tego zagadnienia przedstawił J. Piecha, który swoje rozważania poświęcił kwestii sposobu stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. do rozstrzygnięcia wojewódzkiego sądu administracyjnego w przedmiocie skargi na sprzeciw Ministra Sprawiedliwości w sprawie wpisu na listę radców prawnych. Na podstawie rozważań dotyczących stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. autor ten wykazał, że nie biorąc pod uwagę normatywnego wymiaru (istoty) instytucji sprzeciwu, można stwierdzić, że rezultaty czysto literalnej wykładni tego przepisu nie mieszczą się w regułach zdrowego rozsądku<sup>28</sup>.

25 Wyrok NSA z 27.09.2022 r. (III FSK 3657/21), LEX nr 3426860.

26 Wyrok NSA z 27.09.2022 r. (III FSK 3657/21), LEX nr 3426860.

27 T. Woś (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016, uw. 12 do art. 152.

28 Por. szerzej J. Piecha, *Skutki uwzględnienia przez wojewódzki sąd administracyjny skargi na sprzeciw Ministra Sprawiedliwości w sprawie wpisu na listę radców prawnych*, „Radca Prawny. Zeszyty Naukowe” 2023/1, s. 63–82.

Do ciekawych wniosków może też prowadzić odniesienie reguł wypracowanych w postępowaniach podatkowych do dwóch innych kategorii postępowań, z zakresu prawa budowlanego oraz farmaceutycznego.

W tym pierwszym przypadku spotykamy się z obszarem, w którym przejawy władztwa administracyjnego odgrywają szczególną rolę, regulując procesy związane z wieloetapowym planowaniem, budową oraz użytkowaniem budynków, budowli i infrastruktury. Przykładem rozstrzygnięcia potwierdzającego konieczność uwzględnienia charakteru decyzji i skutków, jakie wywołuje stosowanie regulacji art. 152 § 1 p.p.s.a. do decyzji o pozwoleniu na budowę, jest wyrok WSA w Gdańsku z 18.09.2019 r.<sup>29</sup>, w którym sąd potwierdził, że sytuacja, w której po uchyleniu nieprawomocnym wyrokiem WSA rozstrzygnięć organu administracyjnego w przedmiocie wydania pozwolenia na budowę inwestor prowadził dalsze roboty budowlane, nie oznacza automatycznie uzyskania kompetencji do władczego działania ze strony organów nadzoru budowlanego. Poza kontrowersją pozostaje, że zawieszenie mocy prawnej decyzji o pozwoleniu na budowę powoduje konieczność wstrzymania prowadzonych w związku z realizacją inwestycji prac budowlanych<sup>30</sup>. Wskazane rozstrzygnięcie potwierdza jednakże, że obowiązek wstrzymania robót nie ma charakteru bezwzględnego, gdyż „nie może powodować negatywnych skutków dla wykonanych już elementów budowy czy też dla bezpieczeństwa ludzi ze strony tych niedokończonych elementów inwestycji. W związku z tym za dopuszczalne należy uznać wykonanie takich robót, które w niezbędnym zakresie zabezpieczą dotychczas zrealizowaną budowę (...), a także takich, które służyć będą zapewnieniu bezpieczeństwa ludzi ze strony niedokończonych fragmentów zabudowy”. Prace mają zostać wstrzymane, ale z wyłączeniem prac zabezpieczających; inwestor nie ma też obowiązku usuwania elementów już wykonanych, co potwierdza widoczną w orzecznictwie podatkowym zasadę, że wstrzymanie nie działa wstecz i nie powoduje obowiązku przywrócenia stanu sprzed wydania zakwestionowanej decyzji.

Podobnym przykładem może być decyzja o przeniesieniu zezwolenia na prowadzenie apteki ogólnodostępnej, wydana w trybie art. 104a Prawa farmaceutycznego<sup>31</sup>. Zastosowanie art. 152 § 1 p.p.s.a. w przypadku wyroku uchylającego decyzję o przeniesieniu zezwolenia stałoby w sprzeczności z interesem stron tego postępowania. Nie spełniałoby więc funkcji gwarancyjnej, rozumianej jako podjęcie odpowiednich i skutecznych działań zaradczych, ograniczających ryzyko narażenia strony postępowania na ponoszenie negatywnych konsekwencji wynikających z kwestionowania mocy obowiązującej aktów i czynności administracyjnych, wpływających bezpośrednio na

29 Wyrok WSA w Gdańsku z 18.09.2019 r. (II SA/Gd 161/19), Legalis nr 2235483.

30 K. Szocik (w.): D. Kafar, J. Kornecki, K. Sielicki, M. Stachal, K. Szocik, *Prawo budowlane elektroniczacja procesu budowlanego*, Warszawa 2022, Legalis, rozdz. X.2.1.

31 Ustawa z 6.09.2001 r. – Prawo farmaceutyczne (t.j. Dz.U. 2022 r. poz. 2301 ze zm.).

jej sytuację prawną, do momentu prawomocnego zakończenia postępowania. Wprost przeciwnie – kreowałyby dla strony dodatkowe ryzyko związane z wprowadzeniem stanu niepewności prawnej, mogącej narazić stronę na straty ekonomiczne związane z zakłóceniem prowadzenia bieżącej działalności, która to działalność nie stanowi jednocześnie przejawu wykonywania zaskarżonej decyzji (która to decyzja została już wykonana w momencie przeniesienia zezwolenia). Kierując się więc wykładnią celowościową przepisu, należy uznać, że w tym przypadku art. 152 § 1 p.p.s.a. nie znajduje zastosowania z uwagi na brak warunków oraz adresata pozwalających na zastosowanie ww. przepisu z zachowaniem celu regulacji, jakim jest ochrona strony postępowania. Stosowanie przepisu nie może przy tym powodować negatywnych skutków, zwiększających ryzyko związane z istnieniem stanu niepewności prawnej do czasu wydania prawomocnego rozstrzygnięcia, podobnie jak ograniczony jest zakres jego zastosowania w sprawach budowlanych z uwagi na fakt, że nie może powodować negatywnych skutków dla wykonanych już elementów budowy.

Jednocześnie decyzja ta, chociaż stanowi dla jej adresata podstawę do bezterminowego działania, to jednak jej skutek prawny zostaje wywołany „jednorazowo” (punktowo), inaczej aniżeli w przypadku pozwolenia na budowę, gdzie proces budowlany zostaje rozciągnięty w czasie. W tym przypadku natomiast, z chwilą kiedy decyzja stała się ostateczna, przeniesienie zezwolenia jest dokonane; poprzedni uprawniony traci uprawnienie do prowadzenia apteki, a adresat decyzji nabywa to uprawnienie. Wydaje się więc w tej sytuacji w pełni uprawnione uznanie, że należy do tego typu decyzji odnieść również argumentację dotyczącą niemożliwości zastosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. do decyzji już wykonanych.

## V. KONKLUZJE

Konkludując, należy stwierdzić, że celem art. 152 § 1 p.p.s.a. jest ochrona strony postępowania (adresata decyzji administracyjnej). W konsekwencji przepisu tego nie można stosować automatycznie, ale jego zastosowanie wymaga każdorazowo rozstrzygnięcia z uwzględnieniem charakteru aktu lub czynności oraz okoliczności sprawy. Teza, zgodnie z którą praktyka stosowania art. 152 p.p.s.a. nie pozwala na automatyczne przyjęcie, że każdy akt lub czynność nie wywołuje skutków prawnych do chwili uprawomocnienia się wyroku uwzględniającego skargę na akt, jest w mojej ocenie prawdziwa przy założeniu, że brak możliwości zastosowania art. 152 p.p.s.a. wynika z braku możliwości określenia skutku (efektu) wywołanego tą decyzją lub aktem, który powinien podlegać wstrzymaniu na podstawie art. 152 p.p.s.a w celu realizacji funkcji ochronnej regulacji. Praktyka stosowania przepisu art. 152 p.p.s.a., której przykłady zostały przywołane w niniejszym artykule, potwierdza, że przepis ten nie może być jednolicie stosowany do wszystkich rodzajów aktów i czynności administracyjnych.



Kluczowym i niepomijalnym elementem w procesie stosowania art. 152 § 1 p.p.s.a. jest odwołanie się do skutków wykładni celowościowej przepisu i funkcji ochronnej i gwarancyjnej regulacji przewidzianej w art. 152 § 1 p.p.s.a., przejawiającej się w zapobieżeniu ponoszeniu przez stronę postępowania negatywnych konsekwencji wynikających z działań organów podatkowych, które podlegają kwestionowaniu na podstawie nieprawomocnego wyroku sądu administracyjnego.

### ***dr Katarzyna Adydan***

*Autorka jest doktorem nauk prawnych, doradczynią podatkową, starszą prawniczką w dziale doradztwa podatkowego act Bieniak Smołuch Wielhorski Wojnar i Partnerzy. Adwokaci, Radcowie Prawni i Doradcy Podatkowi sp.p.*

*The author is a doctor of laws, a certified tax advisor, and a senior lawyer in the tax consultancy department at act Bieniak Smołuch Wielhorski Wojnar i Partnerzy. Adwokaci, Radcowie Prawni i Doradcy Podatkowi sp.p.*  
*e-mail: katarzyna.adydan@actlegal-bsww.com*

#### **ABSTRACT**

**Keywords:** *interim protection, administrative proceedings, suspension of the legal effects of a decision*

## **The function of “interim protection” in tax-related proceedings before administrative courts compared to other proceedings**

The article presents the results of an analysis regarding the application in administrative procedure of the institution of so-called „interim protection”, provided for in Article 152(1) of the Law on Proceedings Before Administrative Courts (LPBAC). The article discusses selected issues related to the application of protection provided for in Article 152(1) LPBAC in administrative court proceedings in tax matters, taking into account the objectives to be achieved in connection with the application of the aforementioned institution. The aim of the analysis presented in the article is to verify the thesis presented in legal scholarship, according to which

the application of Article 152(1) LPBAC does not warrant the statement that no act or action produces legal effects until the judgment granting the appeal against the act or action becomes final, and that the application of Article 152(1) LPBAC requires consideration of the nature of the proceedings and the circumstances of the case. The analysis of the practice of applying the regulation confirms that the aim of Article 152(1) LPBAC is primarily to protect the party to the proceedings (addressee of the administrative decision). As a result, it is concluded that this provision cannot be applied automatically, and its application must be decided on a case-by-case basis, taking into account the nature of the act or action and the facts of the case. Additionally, an attempt is made to discuss the possible consequences of the adopted interpretation for the application of interim protection in non-tax proceedings, with references to examples from the construction and pharmaceutical industries.

## BIBLIOGRAFIA

- Hauser Roman, Wierzbowski Marek**, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2023
- Janczukowicz Krzysztof**, *Postanowienie o zaliczeniu nadpłaty na poczet zaległości podatkowej a dezaktualizacja tej zaległości po dniu powstania nadpłaty*, LEX/el.
- Piecha Jacek**, *Skutki uwzględnienia przez wojewódzki sąd administracyjny skargi na sprzeciw Ministra Sprawiedliwości w sprawie wpisu na listę radców prawnych*, „Radca Prawny ZN” 2023/1
- Plucińska-Filipowicz Alicja, Filipowicz Tomasz**, *Przepis art. 152 PostępsądAdmU w wyroku uwzględniającym skargę*, „Nieruchomości” 2014/5 (dodatek)
- Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016
- Szocik Krzysztof** (w:): D. Kafar, J. Kornecki, K. Sielicki, M. Stachal, K. Szocik, *Prawo budowlane. Elektroniczacja procesu budowlanego*, Warszawa 2022, Legalis