

Volume 18, Issue 1  
March 2020

ISSN 1731-8297, e-ISSN 6969-9696  
<http://osap.wpia.uni.opole.pl>

ORIGINAL ARTICLE  
received 2020-01-DD  
accepted 2020-02-DD



## Koszty czynności egzekucyjnych w administracyjnym postępowaniu przed organami administracyjnymi – nienazwany podatek?

### The costs of enforcement activities in administrative proceedings before administrative authority – unnamed tax?

KATARZYNA KUŁAK-KRZYSIAK

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II

ORCID: 0000-0001-6771-4188, [katarzyna.krzysiak@interia.pl](mailto:katarzyna.krzysiak@interia.pl),

**Citation:** Kułak-Krzysiak, Katarzyna. 2020. Koszty czynności egzekucyjnych w administracyjnym postępowaniu przed organami administracyjnymi – nienazwany podatek?. *Opolskie Studia Administracyjno-Prawne* 18(1): 75–90. DOI://10.25167/osap2165

**Abstract:** The enforcement activities regulated in the Act on Enforcement Proceedings in Administration have a significant impact on the situation of the Obligated during the enforcement proceedings. There is talking about art. 64 of the Act. and regulations regarding the amount of enforcement costs. These provisions arouse much controversy in contact with the provisions of the Polish Constitution and other provisions regarding the rights of individuals in proceedings before public administration authority. As indicated by the Constitutional Tribunal in its judgment of 2016 and the Ombudsman, cost-related provisions constitute an additional tribute and should be amended in the scope of their adoption. At determining enforcement costs it should not reach for raising the unjustified income with the scale, the time consumption, or the degree of complicating enforcement activities. The amount of enforcement costs should be equivalent to real expenses. They should not constitute the income for the enforcement authority. Keeping the rational relation between the amount of fees, but activities of the authority, for the withdrawal is significant of which these payments were calculated.

**Keywords:** enforcement authority, tax, enforcement actions

**Abstrakt:** Czynności egzekucyjne uregulowane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji mają znaczny wpływ na sytuację zobowiązanego w trakcie postępowania egzekucyjnego. Mowa tu o art. 64 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

i o uregulowaniach dotyczących wysokości kosztów egzekucyjnych. Przepisy te budzą wiele kontrowersji w stycznosci z przepisami Konstytucji RP oraz innymi przepisami dotyczącymi uprawnień jednostki w postępowaniu przed organami administracji publicznej. Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 2016 r. oraz Rzecznik Praw Obywatelskich, przepisy związane z kosztami stanowią dodatkową daninę i powinny ulec nowelizacji w zakresie ich zastosowania. Przy określaniu kosztów egzekucyjnych nie powinno dojść do pozyskania dochodu nieuzasadnionego wielkością, czasochłonnością czy stopniem skomplikowania czynności egzekucyjnych. Wysokość kosztów egzekucyjnych powinna odpowiadać rzeczywistym wydatkom. Nie powinny one stanowić dochodu dla organu egzekucyjnego. Istotne jest zachowanie racjonalnej zależności między wysokością opłat a czynnościami organu, za których podjęcie opłaty te zostały naliczone.

**Słowa kluczowe:** organy ścigania, podatki, działania egzekucyjne

## 1. Wstęp

Skuteczność nakazów i zakazów wydawanych przez organy administracji w poważnym stopniu zależy od ich wykonania. Jak pisze M. Zimmermann: „Akty administracyjne, jeśli mają być rzeczywiście skuteczne, muszą posiadać sankcję. Jeżeli ten, kogo nakaz lub zakaz dotyczy, nie chce się do niego zastosować, organ administracji musi mieć środki dla przeprowadzenia swej woli, w przeciwnym razie wszelkie administrowanie byłoby niemożliwe”<sup>1</sup>. Wynika z tego praktyczne znaczenie czynności egzekucyjnych<sup>2</sup>.

Z teoretycznego punktu widzenia natomiast problem polega na tym, czy czynności typu egzekucyjnego stanowią co do swej istoty odrębne rodzajowo czynności, a w zwłaszcza czym się różnią czynności egzekucyjne podejmowane przez organ administracji od innych form działania tego organu<sup>3</sup>.

W obecnym stanie prawnym opłaty za czynności egzekucyjne w postępowaniu administracyjnym są faktycznie ukrytym podatkiem, co przede wszystkim wynika z uregulowań zawartych w u.p.e.a.<sup>4</sup>, co z kolei narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zagadnienie kosztów egzekucyjnych uregulowane zostało w art. 64–66 ww. ustawy. Składają się na nie *opłaty* pobierane za dokonanie czynności egzekucyjnych, będące formą zryczałtowanego wynagrodzenia dla organu egzekucyjnego, oraz *wydatki egzekucyjne*, faktycznie poniesione przez organ egzekucyjny w związku z prowadzeniem egzekucji.

---

<sup>1</sup> M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956, s. 400.

<sup>2</sup> Z. Leoński, *Istota administracyjnych czynności egzekucyjnych w świetle przepisów ustawy z 17 czerwca 1966 r.*, „Ruch Prawniczy” 1969, z. 3, s. 55.

<sup>3</sup> *Ibidem*.

<sup>4</sup> Postępowanie egzekucyjne w administracji Dz.U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm. (dalej: u.p.e.a.).

Koszty egzekucji prowadzonej w trybie u.p.e.a., w myśl art. 64c § 1 tej ustawy, obejmują opłaty za czynności egzekucyjne, opłatę manipulacyjną i wydatki egzekucyjne, a co najbardziej kontrowersyjne – nie była do czasu nowelizacji określona górna granica kosztów egzekucyjnych.

Artykuł ma na celu wskazanie przepisów, które wpływają na sytuację prawną obywatela w zakresie działania organów administracji w trakcie czynności egzekucyjnych. Obowiązująca regulacja może naruszać art. 2 Konstytucji RP<sup>5</sup>, zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz zaufania obywateli do państwa.

## **2. Zasady postępowania organów egzekucyjnych w świetle przepisów prawa**

Istnieją rozbieżności co do klasyfikacji zasad ogólnych administracyjnego postępowania egzekucyjnego. Wynikają one z tego, że ani katalog, ani nazwy poszczególnych zasad nie zostały określone przez ustawodawcę, który także je w różny sposób formalizuje (tylko niektóre z nich są sformułowane wprost w ustawie, a wyodrębnienie innych możliwe jest dopiero po dokonaniu analizy przepisów ustawy)<sup>6</sup>. Sądy administracyjne w katalogu zasad ogólnych postępowania egzekucyjnego szczególne znaczenie przypisują zasadzie celowości<sup>7</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu w dniu 27 listopada 2002 r. w tezie wydanego wyroku wskazał m.in., że: „Zasada celowości prowadzenia postępowania egzekucyjnego, o której mowa w art. 7 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji [...], odróżnia to postępowanie od postępowania typu represyjnego (karnego). W demokratycznym państwie prawa niedopuszczalne jest takie zachowanie urzędu skarbowego, przed którym toczy się postępowanie o rozłożenie na raty zaległości podatkowej i który uwzględnia wniosek podatnika o rozłożenie na raty zaległości podatkowej, a z drugiej strony jednocześnie wszczyna egzekucję tylko po to, by wyrządzić dolegliwość skarżącemu w postaci zbędnych kosztów egzekucyjnych związanych z zajęciem ruchomości [...]”<sup>8</sup>. Zasada celowości nie została skodyfikowana w odrębnym przepisie u.p.e.a. Wynika ona zarówno z samej istoty postępowania egzekucyjnego w administracji, jak i – pośrednio – z licznych rozwiązań u.p.e.a. (m.in. art. 7 § 2 u.p.e.a.)<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> Konstytucja RP, Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

<sup>6</sup> M. Ofiarska, *Znaczenie zasad ogólnych administracyjnego postępowania egzekucyjnego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia” 2016, vol. L1, s. 237.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> I SA/Po 429/2001.

<sup>9</sup> M. Ofiarska, *op. cit.*, s. 238.

W uzasadnieniu wyroku NSA wskazał, że postępowanie egzekucyjne toczyć się powinno według określonych reguł ogólnych zwanych zasadami postępowania egzekucyjnego. Zasady ogólne postępowania egzekucyjnego wynikają z treści szeregu postanowień u.p.e.a., a więc mają one charakter normatywny. Naruszenie zatem zasad ogólnych postępowania egzekucyjnego jest zawsze naruszeniem prawa.

Zgodnie z art. 7 u.p.e.a.: „1) § 1. Organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne przewidziane w ustawie. 2) § 2. Organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków – środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. 3) § 3. Stosowanie środka egzekucyjnego jest niedopuszczalne, gdy egzekwowany obowiązek o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym został wykonany albo stał się bezprzedmiotowy”. Istotą *zasady celowości* postępowania egzekucyjnego (§ 2) jest niewyrządzenie zobowiązanemu zbędnej dolegliwości w realizacji przymusowego zobowiązania podatkowego. *Zasada zastosowania najmniej uciążliwego środka* także znalazła wyraz w zapisie art. 7 § 2 ustawy. Zasada ta niejako dopełnia zakres stosowania zasady celowości, gdyż nakazuje organom egzekucyjnym szukanie sposobu wykonania długu podatkowego uwzględniającego interesy podmiotu zobowiązanego. W niniejszej sprawie urząd skarbowy, będący jednocześnie organem egzekucyjnym, rozłożył na raty zaległość podatkową. Należy przy tym wskazać, że rozłożenie zaległości podatkowej na raty jest formą zmiany terminu zapłaty podatku, co oznacza, że od momentu rozłożenia na raty termin podatku wskazany jest w tej decyzji. W związku z tym nie ma podstaw do dokonywania czynności egzekucyjnych, ponieważ nie upłynął wyznaczony termin płatności podatku.

W dniu 28 czerwca 2016 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł: „Brak określenia maksymalnej wysokości opłaty za zajęcie wierzytelności pieniężnych lub praw majątkowych innych niż świadczenia z ubezpieczenia społecznego i wynagrodzenie za pracę oraz brak określenia maksymalnej wysokości opłaty manipulacyjnej w egzekucji w administracji, a także brak możliwości obniżenia tych opłat w razie dobrowolnej zapłaty egzekwowanej należności narusza wynikający z art. 2 Konstytucji zakaz nadmiernej ingerencji ustawodawcy”<sup>10</sup>.

Chodzi o to, że brak określenia górnej granicy opłat egzekucyjnych oraz opłaty manipulacyjnej powoduje, że w pewnych warunkach (w przypadku należności o znacznej wartości) następuje całkowite zerwanie związku między świadczeniem organu egzekucyjnego a wysokością ponoszonych za dokonanie tych czynności opłat. Opłaty te nie są wtedy formą zryczałtowanego wynagrodzenia organu prowadzącego egzekucję za podejmowane czynności, ale – z perspektywy dłużnika – stają się jedynie dodatkową karą. Zobowiązany, który

<sup>10</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2016 r., SK 31/14.

nie wywiązał się z nałożonego na niego obowiązku podatkowego, ponosi już bowiem z tego tytułu określone konsekwencje w postaci odsetek od zaległości. W tej sytuacji obciążenie go bardzo wysokimi opłatami staje się nadmiernie dolegliwe, wręcz represyjne<sup>11</sup>.

Brak określenia górnej granicy omawianych opłat powoduje, że z punktu widzenia organu egzekucyjnego stają się one formą dochodu nieuzasadnionego wielkością, czasochłonnością czy stopniem skomplikowania podejmowanych czynności egzekucyjnych. W ujęciu materialnym są więc zbliżone do podatku.

Trybunał orzekł, że właściwa realizacja wyroku wymaga interwencji prawodawcy, który powinien – w granicach norm konstytucyjnych i z uwzględnieniem wniosków wynikających z wyroku Trybunału – określić nie tylko maksymalną wysokość opłaty określonej w art. 64 § 1 pkt 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz opłaty manipulacyjnej, ale także maksymalną wysokość innych opłat egzekucyjnych, przeciwko którym można wysunąć podobne zarzuty. Stosowanie zasady celowości nie może jednak konsumować zasady legalności jako zasady fundamentalnej w demokratycznym państwie prawnym, w ramach której zawiera się zasada celowości<sup>12</sup>.

Obecnie ustawodawca nie zwraca uwagi na fakt, że w u.p.e.a. znajdują się w dalszym ciągu przepisy w brzmieniu, które zostało uznane przez Trybunał za niekonstytucyjne. W ustawie brak bowiem właściwych zmian legislacyjnych. Problem ten dotyka obecnie wielu przedsiębiorców, wobec których zostało wszczęte postępowanie egzekucyjne. Wysokie koszty egzekucyjne prowadzą często do sytuacji, w której pomimo skutecznego zajęcia u dłużnika nie dochodzi do zaspokojenia wierzyciela. Wszelkie środki są zaliczane na poczet kosztów egzekucyjnych organu egzekucyjnego. Sytuacja taka jest o tyle niekorzystna, że przedsiębiorca, decydując się na dobrowolną zapłatę egzekwowanej należności po dokonaniu czynności egzekucyjnych, nie może liczyć na obniżenie stosownych opłat związanych z zajęciem.

Sądy administracyjne, widząc przedmiotowy problem, próbują zmierzyć się z tzw. niekonstytucyjnymi kosztami egzekucyjnymi. Coraz częściej powołują się na ww. wyrok Trybunału Konstytucyjnego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 22 lutego 2018 r. wskazał, że: „Ponownie rozpoznając sprawę, organ, w razie braku interwencji ustawodawcy, winien ocenić, czy ustalone koszty egzekucyjne [...] przystają do wzorców konstytucyjnych. [...] Organ winien zatem uwzględnić, że wysokość kosztów egzekucyjnych nie może pozostawać w oderwaniu od stopnia efektywności egzekucji, poziomu skomplikowania czynności podejmowanych przez organ egzekucyjny oraz nakładu pracy organu przy egzekwowaniu należności publicznoprawnych. [...]

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Kielcach z 11 września 2008 r., I SA/Ke 254/08.

Istotne jest zachowanie racjonalnej zależności pomiędzy wysokością tych kosztów a czynnościami organów, za podjęcie których zostały naliczone. Innymi słowy, dokonując ewentualnego miarkowania, należy uwzględnić współmierność poniesionych kosztów organu egzekucyjnego, nakładu pracy poniesionego w związku z egzekwowaniem należności do kosztów egzekucyjnych, jakimi faktycznie zostaje obciążona strona, tak by nie doszło do pozyskania nieuzasadnionego dochodu<sup>13</sup>.

### 3. Uregulowania ustawowe – stan obecny

Koszty egzekucyjne są wynagrodzeniem dla organu egzekucyjnego za wykonywane czynności egzekucyjne. Przepisy prawa powinny być konstruowane w taki sposób, aby zachować równowagę pomiędzy interesem publicznym a interesem jednostki. Wykładnia norm prawnych nie może prowadzić do nadużyć, które będą skutkowały pokrzywdzeniem jednostki. Skoro tak, to również interpretacja treści przepisów sklasyfikowanych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a w szczególności art. 64 tejże ustawy, nie może zostać przeprowadzona z pominięciem naczelnych zasad prawnych, mających za zadanie utrzymać harmonię w obowiązującym porządku prawnym.

Należy tutaj dla porządku wskazać, że na koszty egzekucyjne składają się zarówno opłaty ustalane stosunkowo w zależności od rodzaju zajęcia, zgodnie z zasadami przyjętymi przede wszystkim w art. 64 ust. 1 u.p.e.a., oraz wydatki poniesione przez organ egzekucyjny w związku z prowadzeniem egzekucji, których przykładowy katalog sklasyfikowany został z kolei w art. 64b § 1 u.p.e.a. Co istotne, organ egzekucyjny zobowiązany jest stosować środki egzekucyjne prowadzące bezpośrednio do wykonania obowiązku, a w przypadku kilku środków – jedynie takie, które będą najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Taka dyspozycja wynika wprost z treści art. 7 ust. 2 u.p.e.a. Należy przyjąć, że obowiązek stosowania środków egzekucyjnych zmierzających bezpośrednio do wykonania obowiązku należy poczytywać za zasadę celowości oraz gospodarnego prowadzenia egzekucji w postępowaniu egzekucyjnym.

Ustawa obecnie stanowi, że opłaty za czynności egzekucyjne są określane stosunkowo, jako procent od kwoty pobranej należności. Określona jest przy tym wyłącznie dolna granica tej opłaty, co może prowadzić do nałożenia opłaty niewspółmiernej do nakładu pracy pracowników organu egzekucyjnego (górną granicą została określona jedynie w przypadku stosunkowej opłaty egzekucyjnej pobieranej za zajęcie nieruchomości). Opłata manipulacyjna, zgodnie z przepisami ustawy, wynosi 1% kwoty egzekwowanych należności objętych każdym tytułem wykonawczym<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Kielcach z 22 lutego 2018 r., sygn. akt I SA/Ke 661/17.

<sup>14</sup> J. Zandberg-Malec, *Koszty egzekucji w postępowaniu administracyjnym*, <http://www.codozasady.pl/koszty-egzekucji-w-postepowaniu-administracyjnym/> (dostęp: 05.09.2019).

**Opłaty** pobierane są tylko za czynności wymienione w ustawie i w określonej przez nią wysokości, wyrażonej bądź kwotowo, bądź procentowo (w stosunku do egzekwowanej lub pobranej należności powiększonej o odsetki z tytułu niezapłacenia należności w terminie), z uwzględnieniem ich minimalnej lub maksymalnej wysokości. Wysokość opłat nie jest uzależniona od rzeczywistych obciążeń związanych z dokonywaniem czynności. Opłaty te pobierane są przykładowo: 1) za pobranie pieniędzy na miejscu u zobowiązanego (5% kwoty pobranej należności, nie mniej jednak niż 2 zł 50 gr); 2) za zajęcie wynagrodzenia za pracę (4% egzekwowanej należności, nie mniej niż 2 zł 50 gr); 3) za zajęcie świadczeń z ubezpieczenia społecznego (4%, nie mniej niż 1 zł 40 gr); 4) za zajęcie innych wierzytelności (5%, nie mniej niż 4 zł 20gr), za zajęcie ruchomości (6%, nie mniej niż 6 zł 80 gr); 5) za zajęcie nieruchomości (8%, nie więcej niż 34 200 zł).

Opłata za czynności egzekucyjne jest traktowana jako swoiste wynagrodzenie dla organu egzekucyjnego, a opłata manipulacyjna stanowi zwrot kosztów poniesionych przez organ egzekucyjny za wszelkie czynności manipulacyjne dokonane w toku egzekucji. Oznacza to, że powinien istnieć uchwytty związek pomiędzy wysokością tych opłat a nakładem pracy pracowników organu egzekucyjnego czy też poniesionymi kosztami. Tymczasem, jak pisze Rzecznik Praw Obywatelskich: „[...] brak górnej granicy wysokości opłat stosunkowych powoduje, że opłaty te, przy wysokiej kwocie egzekwowanej należności, tracą swą pierwotną ustawową funkcję i stają się kolejnym, tyle że ukrytym podatkiem”<sup>15</sup>.

Istotne jest, że opłaty za czynności egzekucyjne oblicza się obecnie oddzielnie do każdego tytułu wykonawczego, który był podstawą czynności egzekucyjnych, co każdorazowo generuje dalsze koszty względem zobowiązanego. Z kolei opłaty za zajęcia pobiera się tylko raz w toku postępowania egzekucyjnego, chociażby takie same czynności były ponawiane. Organ egzekucyjny pobiera opłaty za czynności egzekucyjne, jeżeli nie później niż po upływie 14 dni od dnia dokonania pierwszego zajęcia nieruchomości, rzeczy lub prawa majątkowego nadał w placówce pocztowej za pokwitowaniem lub doręczył zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego lub zawiadomienie o zajęciu wierzytelności lub innego prawa majątkowego<sup>16</sup>.

Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 16 marca 2012 r.<sup>17</sup> Sąd orzekł, że art. 64 u.p.e.a. ustanawia przede wszystkim zasadę odpowiedzialności zobowiązanego za koszty egzekucji oraz że odpowiedzialność za powstałe koszty egzekucji ponosi zobowiązany (czyli

<sup>15</sup> *Ibidem*.

<sup>16</sup> Ł. Sitek, *Koszty egzekucyjne za egzekucję zaległości podatkowych*, <https://www.rp.pl/arttykul/641142-Koszty-egzekucyjne-za-egzekucje-zaleglosci-podatkowych.html> (dostęp: 05.09.2019).

<sup>17</sup> I SA/Rz 58/10.

w praktyce podatnik, który nie zapłacił na czas podatku). Zasadność takiej regulacji nie budzi żadnych wątpliwości, albowiem całe postępowanie egzekucyjne i związana z nim konieczność funkcjonowania organów egzekucyjnych są następstwem uchylenia się zobowiązanego od wykonywania nałożonych na niego obowiązków. Co istotne, „Zobowiązany odpowiada za koszty egzekucyjne już w trakcie toczącego się, niezakończonego postępowania egzekucyjnego od daty, w której, na podstawie danego przepisu prawa, powstaje obowiązek ich uiszczenia”<sup>18</sup>. Warto jednak pamiętać, że w postępowaniu egzekucyjnym nie można obciążać strony kosztami postępowania, jeżeli nie wynikły one z jej winy<sup>19</sup>.

Za koszty egzekucyjne odpowiedzialność może ponosić również wierzyciel. Koszty obciążają wierzyciela niebędącego jednocześnie organem egzekucyjnym, np. wójta, burmistrza (prezydenta miasta), gdy tytuł wykonawczy zawiera wady uniemożliwiające przeprowadzenie postępowania egzekucyjnego (np. obowiązek został określony niezgodnie z decyzją lub przepisem prawa) oraz gdy zobowiązany nie posiadał majątku umożliwiającego zaspokojenie wierzyciela i ta sytuacja była wierzycielowi znana. Również wtedy, gdy okaże się, że koszty egzekucyjne nie obciążają zobowiązanego, ponosi je wierzyciel (np. gdy decyzja będąca podstawą wystawienia tytułu wykonawczego została uchylona). W takiej sytuacji należności pobrane z tytułu kosztów egzekucyjnych wraz z naliczonymi od dnia pobrania odsetkami ustawowymi zwraca się zobowiązanemu, chyba że niezgodne z prawem wszczęcie i prowadzenie egzekucji spowodował wierzyciel – wówczas obciążają one jego.

Według A. Krzywonia „o tym, czy dane świadczenie publiczne jest podatkiem bądź – zaliczaną do kategorii innych danin publicznych – opłatą, decyduje fakt świadczenia wzajemnego ze strony organu publicznego, jak również, w dalszej kolejności, ekwiwalentność owego świadczenia. Tylko bowiem względnie ekwiwalentne świadczenie ze strony państwa w zamian za świadczenie pieniężne jednostki [...] jest opłatą w znaczeniu konstytucyjnym. W konsekwencji każdorazowy wzrost wysokości opłaty zaburzający ową równowagę świadczeń spowoduje nabywanie przez opłatę cech podatkowych. [...] O tym bowiem, jaki charakter ma dane świadczenie publiczne – czy jest podatkiem, czy opłatą – decyduje nie jego nazwa, lecz całokształt jego cech, w szczególności wysokość świadczenia wzajemnego, a co za tym idzie ekwiwalentność”<sup>20</sup>. Na miano niecelowych zasługują czynności egzekucyjne nie tylko prowadzące do wyrządzenia zobowiązanemu zbędnej szkody, lecz także zmierzające jedynie do powiększenia kosztów

<sup>18</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 stycznia 2009 r., II FSK 1027/08.

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Lublinie z 5 grudnia 2006 r., I SA/Lu 531/06.

<sup>20</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 212–213.



egzekucyjnych, przykładowo w sytuacji, gdy z niewzbudzającego wątpliwości stanu faktycznego sprawy wynika, że zobowiązany nie ma w ogóle majątku.

W związku z powyższym przepisy art. 64 § 1 pkt 1–5, 7, 11 i 12 oraz § 6 u.p.e.a. powinny zostać poddane kontroli również z punktu widzenia zgodności z art. 217 Konstytucji RP. Stosownie do art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy<sup>21</sup>. Konstytucja rozróżnia w związku z tym podatki oraz inne daniny publiczne.

Zerwanie więzi pomiędzy wysokością daniny publicznej a świadczeniem wzajemnym organu administracji publicznej prowadzi do tego, że opłata egzekucyjna i opłata manipulacyjna pozostają opłatą jedynie w znaczeniu formalnym. Natomiast w znaczeniu materialnym obie wymienione opłaty stają się podatkiem. Zastosowane w przepisach art. 64 § 1 pkt 1–5, 7, 11 i 12 oraz § 6 u.p.e.a. rozwiązanie, polegające na rezygnacji z określenia maksymalnej kwoty opłat egzekucyjnych oraz maksymalnej kwoty opłaty manipulacyjnej, prowadzi w określonych stanach faktycznych do zatarcia różnicy pomiędzy daniną publiczną a podatkiem<sup>22</sup>. W ten sposób danina publiczna – jak już wskazano – staje się podatkiem ukrytym pod nazwą „opłaty”. Przepisy art. 64 § 1 pkt 1–5, 7, 11 i 12 u.p.e.a. w zakresie, w jakim nie określają maksymalnej wysokości opłaty egzekucyjnej, są niezgodne z art. 217 Konstytucji RP przez to, że prowadzą do przekształcenia daniny publicznej w podatek<sup>23</sup>.

Artykuł 7 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji mówi nam, że organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków – środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Należy podać w wątpliwość samą treść art. 64c § 3 u.p.e.a. co do jej zgodności z Konstytucją RP. Nie ulega zatem wątpliwości, że problem istnieje i wymaga on pilnego rozstrzygnięcia, aby ochronić przeciętnego obywatela przed nadużyciami ze strony organów podatkowych, które próbują obecnie dostosować nie do końca klarowny stan prawny do interesu publicznego, z pominięciem indywidualnego interesu jednostki, który powinien być nadrzędną wartością<sup>24</sup>. Zastosowana przez ustawodawcę w art. 64 § 1 pkt 1–5, 7, 11 i 12 oraz § 6 u.p.e.a. konstrukcja ustalania wysokości opłat

<sup>21</sup> Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich, V.512.101.2014.ST, z dnia 6 listopada 2014 r., s. 8, <http://www.sprawy-generalne.brpo.gov.pl/pdf/2014/11/V.512.101.2014/263436.pdf> (dostęp: 05.09.2019).

<sup>22</sup> *Ibidem*.

<sup>23</sup> *Ibidem*.

<sup>24</sup> T. Lichtarski, *Niezgodność z prawem egzekucji a odpowiedzialność zobowiązanego za koszty egzekucyjne w świetle ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2017, nr 4, s. 110.

egzekucyjnych oraz opłaty manipulacyjnej narusza standardy konstytucyjne. Przede wszystkim pozostaje ona w kolizji z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez to państwo prawa. Zasada ta, zwana zasadą lojalności państwa względem obywateli, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Prawodawca nie może, mając na względzie wymienioną zasadę konstytucyjną, w sposób dowolny kształtować obowiązujących norm prawnych, traktując te normy jako dogodny instrument do osiągnięcia celów, które sobie dowolnie wyznacza.

#### 4. Ulga w kosztach

Organ egzekucyjny może, mając na uwadze ważny interes zobowiązanego, rozłożyć na raty zapłatę przypadających na jego rzecz *kosztów egzekucyjnych* (art. 64f u.p.e.a.). Ustawodawca określa wytyczne, które muszą zaistnieć, żeby tak się stało. Koszty egzekucyjne mogą zostać umorzone, jeżeli: 1) stwierdzono nieściągalność od zobowiązanego dochodzonego obowiązku lub gdy zobowiązany wykáže, że nie jest w stanie ponieść kosztów egzekucyjnych bez znacznego uszczerbku dla swojej sytuacji finansowej (gdy koszty powstały przy egzekucji należności pieniężnych, mogą być umorzone, jeżeli obciążenie wierzyciela obowiązkiem uiszczenia tych kosztów byłoby gospodarczo nieuzasadnione); 2) za umorzeniem przemawia ważny interes publiczny; 3) ściągnięcie tylko kosztów egzekucyjnych spowodowałoby niewspółmierne wydatki egzekucyjne. Wyliczone okoliczności stanowią zamknięty katalog przesłanek umorzenia kosztów egzekucyjnych. Ponadto w przypadku częściowego umorzenia kosztów egzekucyjnych umarza się przede wszystkim opłaty za czynności egzekucyjne.

Z wnioskiem o umorzenie kosztów egzekucyjnych może wystąpić zarówno zobowiązany, jak i wierzyciel. Należy przyjąć, że dopuszczalne są oba sposoby wszczęcia postępowania w sprawach tego rodzaju.

Możliwe jest również rozłożenie kosztów egzekucyjnych na raty. Warunkiem koniecznym dopuszczalności rozłożenia na raty zapłaty kosztów egzekucyjnych jest stwierdzenie, że przemawia za tym ważny interes zobowiązanego. Wspomniana ulga udzielana jest w wyjątkowych sytuacjach. Za jej przyznaniem musi przemawiać ważny interes podatnika lub interes publiczny. Nie ma katalogu powodów, okoliczności lub zdarzeń, którym urzędnicy powinni się kierować. Przyjmuje się, że o „ważnym interesie podatnika” można mówić wtedy, gdy uregulowanie zobowiązania podatkowego jest niemożliwe z powodu nadzwyczajnych losowych okoliczności. Istnienie „interesu publicznego” rozpatruje się natomiast w kontekście poszanowania wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo czy zaufanie obywateli do organów władzy publicznej. W orzecznictwie sądów administracyjnych stwierdzono, że

„rozkładanie na raty *kosztów egzekucyjnych* w sytuacji, gdy zobowiązany nie ma możliwości ich spłacenia, prowadziłyby do udzielenia pozornej, nierealnej ulgi, która nie byłaby wykonalna. Wyłącznie istnienie rzeczywistych możliwości finansowych pozwala bowiem na uiszczanie ewentualnych rat”<sup>25</sup>.

Postanowienie o rozłożeniu na raty zapłaty *kosztów egzekucyjnych* powinno spełniać wymagania określone w art. 124 k.p.a. Postanowienie jest doręczane na zasadach określonych w kodeksie postępowania administracyjnego<sup>26</sup>. Zobowiązaniem służy zażalenie na postanowienie w sprawie rozłożenia zapłaty *kosztów egzekucyjnych* na raty na podstawie art. 64f u.p.e.a. Zażalenie jest wnoszone na zasadach ogólnych. Postanowienie o odmowie rozłożenia na raty zapłaty *kosztów egzekucyjnych* powinno spełniać wymagania określone w art. 124 k.p.a.

W razie częściowego umorzenia kosztów egzekucyjnych umarza się przede wszystkim opłaty za czynności egzekucyjne. Obie formy – zarówno umorzenie, jak i rozłożenie na raty kosztów egzekucyjnych – są niezwykle ważnym instrumentem w odniesieniu do podatnika. Należy jednak również pamiętać, że umorzenie oraz rozłożenie na raty kosztów egzekucyjności może być traktowane jako udzielanie pomocy publicznej. Jeżeli o umorzenie lub rozłożenie na raty wnosi podmiot prowadzący działalność gospodarczą oraz gdy spełnione są wszystkie przesłanki wynikające z art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską<sup>27</sup>, wówczas rozkładanie na raty lub umarzanie kosztów egzekucyjnych traktować należy jako pomoc publiczną (pomoc *de minimis*). Zgodnie bowiem z art. 87 ust. 1 traktatu wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przez sprzyjanie niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna ze wspólnym rynkiem w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Wynika to również z faktu, że rozłożenie na raty zaległości podatkowych przez organ administracji publicznej jest uznawane za pomoc publiczną, w związku z czym obie te formy funkcjonują na tych samych zasadach. Warto także pamiętać, że pomoc publiczna ma z góry ustaloną wysokość, której zobowiązany nie może przekroczyć łącznie.

## 5. Zmiany nowelizacyjne w u.p.e.a.

Dnia 2 kwietnia 2019 r. Rada Ministrów przyjęła *Projekt ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych*

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 września 2007 r., I SA/Bd 505/07, LEX nr 441139.

<sup>26</sup> Dz.U. z 1960 r. Nr 30, poz. 168.

<sup>27</sup> Dz. Urz. UE 2006 C 321E.

*ustaw*<sup>28</sup>, przedłożony przez Ministra Finansów. Nowelizacja ma na celu uproszczenie i usprawnienie procedur obowiązujących w egzekucji administracyjnej, mających pozytywne znaczenie nie tylko dla wierzycieli i organów egzekucyjnych, lecz również dla zobowiązanych.

Nowela wykonuje wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2016 r.<sup>29</sup> TK uznał w nim za niezgodne z konstytucją przepisy u.p.e.a., które nie określają górnej granicy opłaty manipulacyjnej i jednej z opłat za czynność egzekucyjną: za zajęcie wierzytelności pieniężnych, a ponadto nakazują pobieranie opłat egzekucyjnych w pełnej wysokości również w przypadku dobrowolnej zapłaty przez zobowiązanego. TK w uzasadnieniu wyroku wskazał też na konieczność analizy całego systemu kosztów egzekucyjnych przy wprowadzaniu nowelizacji, przy czym wyrok nie uchylił niekonstytucyjnych przepisów, ale nakazał ich zmianę<sup>30</sup>.

W noweli stworzono nowy model naliczania i poboru kosztów egzekucyjnych w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym, polegający w szczególności na określeniu maksymalnej wysokości opłaty egzekucyjnej i opłaty manipulacyjnej. Określono również sposób obliczania wysokości tych opłat w związku z dobrowolną zapłatą egzekwowanej należności po dokonaniu czynności egzekucyjnych. Projekt zawiera też rozwiązania usprawniające postępowanie egzekucyjne.

Do najważniejszych rozwiązań należy zaliczyć m.in. następujące:

1. Określono dwie maksymalne stawki opłaty manipulacyjnej pobieranej przez organ egzekucyjny: 40 zł za wszczęcie postępowania egzekucyjnego dotyczącego należności pieniężnej (jest to opłata za weryfikację danych zobowiązanego, ocena poprawności tytułu wykonawczego, kompletność wniosku) oraz podwyższenie tej opłaty do 100 zł z chwilą wszczęcia egzekucji administracyjnej.

2. Wprowadzono maksymalną opłatę egzekucyjną pobieraną przez organ egzekucyjny w wysokości 10% wyegzekwowanych środków pieniężnych (pomniejszych o koszty egzekucyjne), jednak nie więcej niż 40 tys. zł (to opłata wprowadzona w miejsce opłaty za czynności egzekucyjne; opłaty egzekucyjnej nie liczy się od kosztów egzekucyjnych i odsetek, czyli nie rośnie ona po ustaleniu kwoty głównej).

3. W przypadku dobrowolnej zapłaty przez zobowiązanego – po wszczęciu egzekucji administracyjnej – pobierana będzie obniżona opłata egzekucyjna w wysokości 5% uzyskanej należności pieniężnej (pomniejszonej o koszty egzekucyjne), jednak nie więcej niż 20 tys. zł.

---

<sup>28</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3379, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3379>.

<sup>29</sup> SK 31/14.

<sup>30</sup> L. Grzegórska-Szpyt, *Sejm znowelizował ustawę upraszczającą postępowania egzekucyjne w administracji*, <https://www.gazetaprawna.pl/artykuly/1420587,sejm-znowelizowal-ustawe-upraszczajaca-postepowania-egzekucyjne-w-administracji.html> (dostęp: 13.12.2019).

4. Kosztami egzekucyjnymi nie będzie obciążany wierzyciel działający w ramach państwowej jednostki budżetowej lub będący państwową jednostką budżetową.

5. Rozszerzono katalog wydatków egzekucyjnych m.in. o koszty pokrycia opłaty sądowej należnej od wniosku o wpis w księdze wieczystej i od wniosku o wpis w Krajowym Rejestrze Sądowym. Katalog zostanie także rozszerzony o koszty uzyskania dokumentów i informacji niezbędnych do prowadzenia postępowania egzekucyjnego, koszty przesłania pism organu egzekucyjnego oraz koszty udzielania pomocy lub asystowania przy wykonywaniu czynności egzekucyjnych m.in. przez: Policję, Służbę Ochrony Państwa, Straż Graniczną, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencję Wywiadu, Żandarmerię Wojskową, Służbę Kontrwywiadu Wojskowego, Służbę Wywiadu Wojskowego, Centralne Biuro Antykorupcyjne.

6. Założono, że organ egzekucyjny prowadzący postępowanie egzekucyjne będzie mógł umorzyć w całości lub w części koszty egzekucyjne, w tym z urzędu, jeśli ich wysokość nie przekroczy czterokrotności wysokości kosztów upomnienia. W przypadku częściowego umorzenia – w pierwszej kolejności będzie umarzana opłata egzekucyjna. Wskazano także przesłanki do umorzenia kosztów egzekucyjnych.

7. Zrezygnowano z opłaty komorniczej obciążającej wierzycieli korzystających z egzekucji administracyjnej, uznając, że stawia ich to w gorszej sytuacji niż wierzycieli korzystających z egzekucji sądowej. Zmiana ta usprawni pracę organów egzekucyjnych.

8. Wprowadzono do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przepisy dotyczące przedawnienia kosztów upomnienia i kosztów egzekucyjnych, jednolity, trzyletni okres przedawnienia kosztów.

Nowe prawo ma wejść w życie po 18 miesiącach od daty ogłoszenia w Dzienniku Ustaw, z wyjątkiem części przepisów, które mają obowiązywać od 1 stycznia roku następującego po roku wejścia w życie ustawy. Według resortu finansów zadaniem zmian jest usprawnienie egzekucji administracyjnej i w ten sposób wpłynięcie na poprawę jej efektywności.

## **6. Kontrola wysokości kosztów i opłat egzekucyjnych**

Przenosząc takie ujęcie przedmiotowego problemu na sytuację przeciętnego przedsiębiorcy, należy zwrócić uwagę na to, że:

1. niezasadny jest pogląd prezentowany przez organy egzekucyjne, że skoro TK nie orzekł o utracie mocy obowiązującej wskazanych przepisów, to do czasu interwencji ustawodawcy organ ma obowiązek orzekać zgodnie z regulacjami określonymi w ustawie egzekucyjnej;

2. beczynność ustawodawcy nie może prowadzić do pozostawienia w obrocie prawnym orzeczenia opartego na niekonstytucyjnej podstawie prawnej;

3. wyrok TK obowiązuje, został ogłoszony i opublikowany; zawarte więc w jego uzasadnieniu wywoły nakazują kierować się przy stosowaniu przepisów uznanych za niekonstytucyjne tymi przepisami Konstytucji RP, które Trybunał powołał jako wzorzec konstytucyjności;

4. nakaz bezpośredniego odwołania się do Konstytucji RP obowiązuje nie tylko sąd, ale także organy państwa, działające na podstawie przepisów obowiązującego prawa.

Pierwotny projekt nowelizacji (z sierpnia 2017 r.) przewidywał 3-miesięczne *vacatio legis*; kolejny (z marca 2019 r.) mówi o 6-miesięcznym okresie dostosowawczym. W najnowszym termin ten został wydłużony do półtora roku<sup>31</sup>.

Projekt reguluje również sytuację, w której opłaty zostaną naliczone jeszcze przed wejściem w życie zmian (według dotychczasowych przepisów), ale naczelnik urzędu nie zdąży ich do tego czasu wyegzekwować. W takiej sytuacji opłata manipulacyjna nie będzie mogła być wyższa niż 100 zł. Natomiast przy pobieraniu opłaty egzekucyjnej zastosowany zostanie górny limit 40 tys. zł.

Jeżeli opłata zostanie uregulowana częściowo do wejścia w życie nowelizacji, to organ egzekucyjny nie będzie potem mógł żądać więcej, niż wynosi różnica między górnym limitem (40 tys. zł) a uiszczoną już kwotą<sup>32</sup>.

## 7. Podsumowanie

W wyroku z dnia 14 czerwca 2000 r.<sup>33</sup> Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zasada zaufania obywateli do państwa i prawa mająca swoje źródło w art. 2 Konstytucji RP polega na „pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągać za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych”.

Podsumowując, należy stwierdzić, że ustawodawca bez należytego zrozumienia podszedł do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 2016 r. (sygn. akt SK 31/14). Ustawodawca uważa, że nie jest to wyrok zakresowy, ale dotyczy

---

<sup>31</sup> Ł. Zalewski, A. Pokojka, *Horrendalne opłaty egzekucyjne bez zmian jeszcze przez półtora roku*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1323963,oplaty-egzekucyjne-bez-zmian.html> (dostęp: 05.09.2019).

<sup>32</sup> *Ibidem*.

<sup>33</sup> Sygn. akt P 3/00, OTK 2000, nr 5, poz. 138.

braku regulacji prawnej. To oznacza, że wyrok TK nie został odczytany ze zrozu mieniem, a jego zalecenia nie zostaną właściwie uwzględnione. Co więcej, z projektu nowelizacji wynika, że pod płaszczykiem uproszczenia nastąpi jednak podwyższenie kosztów egzekucyjnych. Trudno powiedzieć, czy górny poziom kosztów w wysokości 40 tys. zł nie jest wygórowany. Powinien to być poziom opłat podobny do kosztów, jakie ponosi komornik sądowy.

Przesunięcie wprowadzenia górnych limitów o kolejne półtora roku oznacza, że to podatnicy w dalszym ciągu będą musieli iść do sądów administracyjnych i walczyć o koszty proporcjonalne do nakładu pracy organów. Sądy orzekają bowiem, że organy egzekucyjne mogą żądać od podatników jedynie zwrotu poniesionych wydatków i udokumentowanych kosztów.

W przypadku egzekucji z rachunków bankowych, przy bardzo wysokich kwotach, koszty egzekucyjne urastają do niewyobrażalnych kwot. Dodatkowo organ egzekucyjny może wielokrotnie zabezpieczać rachunek firmowy dłużnika oraz go zwalniać, ponawiając te czynności i generując koszty. Coraz większa centralizacja organów, które są właściwe w toku egzekucji, również nie ułatwia sprawy. Brak wzajemnej komunikacji między organami sprawia, że często czynności te są ponawiane, kiedy nie ma już takiej konieczności na skutek wydania decyzji, np. o pomocy *de minimis*. Zmiany w przepisach dotyczących kosztów egzekucyjnych są konieczne. Jak będą funkcjonowały nowe przepisy – czas pokaże.

## Bibliografia

### Akty prawne

Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, *Dz. Urz. UE* 2006 C 321E.

Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., *Dz.U.* z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

Postępowanie egzekucyjne w administracji, *Dz.U.* z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 ze zm.

Kodeks postępowania administracyjnego, *Dz.U.* z 1960 r. Nr 30, poz. 168.

Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3379, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3379>.

### Orzecznictwo

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z 27 listopada 2002 r., I SA/Po 429/2001.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 stycznia 2009 r., II FSK 1027/08.

Wyrok WSA w Lublinie z 5 grudnia 2006 r., I SA/Lu 531/06.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 18 września 2007 r., I SA/Bd 505/07, LEX nr 441139.

Wyrok WSA w Kielcach z 11 września 2008 r., I SA/Ke 254/08.

Wyrok WSA w Rzeszowie z 16 marca 2012 r., I SA/Rz 58/10.

Wyrok WSA w Olsztynie z 29 maja 2019 r., I SA/OI 184/19.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 czerwca 2016 r., SK 31/14.

### Inne źródła

Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich, V.512.101.2014.ST, z dnia 6 listopada 2014 r., <http://www.sprawy-generalne.brpo.gov.pl/pdf/2014/11/V.512.101.2014/263436.pdf>.

### Opracowania

Grzegórska-Szpyt L., *Sejm znowelizował ustawę upraszczającą postępowania egzekucyjne w administracji*, <https://www.gazetaprawna.pl/artykuly/1420587,sejm-znowelizowal-ustawe-upraszczajaca-postepowania-egzekucyjne-w-administracji.html>.

Jaroszyński M., Zimmermann M., Brzeziński W., *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956.

Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.

Leoński Z., *Istota administracyjnych czynności egzekucyjnych w świetle przepisów ustawy z 17 czerwca 1966 r.*, „Ruch Prawniczy” 1969, z. 3.

Lichtarski T., *Niezgodność z prawem egzekucji a odpowiedzialność zobowiązanego za koszty egzekucyjne w świetle ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2017, nr 4.

Ofiarska M., *Znaczenie zasad ogólnych administracyjnego postępowania egzekucyjnego w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Lublin-Polonia” 2016, vol. L1.

**Zalewski Ł., Pokojska A.**, *Horrendalne opłaty egzekucyjne bez zmian jeszcze przez półtora roku*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1323963,oplaty-egzekucyjne-bez-zmian.html>.

Zandberg-Malec J., *Koszty egzekucji w postępowaniu administracyjnym*, <http://www.codozasady.pl/koszty-egzekucji-w-postepowaniu-administracyjnym/>.