

GLOSZY

Dr Krzysztof Teshner

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID: 0000-0002-7398-582X

e-mail: k.teshner@uwb.edu.pl

Prawna forma wykreślenia podatnika przez organ podatkowy z rejestru podatników czynnych VAT – znaczenie i konsekwencje uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.10.2023 r., I FPS 3/23

Legal form of deletion of a taxpayer by the tax authority from the register of active VAT taxpayers – meaning and consequences of the resolution of the Supreme Administrative Court of 23.10.2023, I FPS 3/23

Streszczenie

Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął w uchwale problem dotyczący prawnej formy działania, jaka powinna być stosowana przez organ podatkowy przy dokonywaniu wykreślenia podatnika z rejestru podatników czynnych VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług. Wykreślenie to następuje w praktyce po uzyskaniu od innego organu podatkowego (Szefa KAS) informacji wskazujących na działanie podatnika z zamiarem wykorzystania działalności banków do celów związanych z wyłudzeniami skarbowymi i zwykle odbywa się automatycznie. Istota problemu dotyczy więc tego, czy wykreślenie wymaga formy decyzji podatkowej, czy może nastąpić czynnością materialno-techniczną organu. Jego rozwiązanie, w szerszej perspektywie, przesądza o korzystaniu podatnika z praw podstawowych, tj. prawa do skutecznego środka zaskarżenia rozstrzygnięć administracji skarbowej.

Słowa kluczowe: czynność materialno-techniczna, decyzja podatkowa, wykreślenie podatnika z rejestru, organ podatkowy, rejestr podatników czynnych VAT, wyłudzenie skarbowe

Abstract

In the resolution, the Supreme Administrative Court resolved the problem concerning the legal form of action to be taken by the tax authority when deleting a taxpayer from the register of active VAT taxpayers under Article 96(9)(5) of the VAT Act. This deletion takes place in practice after obtaining information from another tax authority (the Head of KAS) indicating that the taxpayer is acting with the intention of using the banks' activities for tax extortion purposes and is usually done automatically. The essence of the problem, therefore, is whether the deletion requires the form of a tax decision or can take place by a material-technical action of the authority. Its solution, in a broader perspective, determines the taxpayer's enjoyment of fundamental rights, i.e. the right to an effective remedy against decisions of the tax administration.

Keywords: substantive and technical act, tax decision, deletion of a taxpayer from the register, tax authority, register of active VAT taxpayers, fiscal evasion

JEL: K23, K34

Uwagi ogólne

W komentowanej¹ uchwale² Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów rozstrzygnął zagadnienie prawne przekazane w trybie art. 187 § 1 P.p.s.a.³ postanowieniem składu orzekającego Izby Finansowej NSA z dnia 2.06.2023 r., I FSK 78/20. Sygnalizowane zagadnienie prawne sprowadzało się do pytania, czy wykreślenie podatnika z rejestru podatników czynnych podatku od towarów i usług w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług⁴ może nastąpić poprzez dokonanie czynności materialno-technicznej, czy też wymaga formy decyzji podatkowej. W dniu 23.10.2023 r. NSA podjął uchwałę o sygn. I FPS 3/23, jednoznacznie stwierdzając, że: „Wykreślenie podatnika z rejestru podatników czynnych podatku od towarów i usług w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.) następuje poprzez dokonanie czynności materialno-technicznej.”

Już na wstępie należy stwierdzić, że uchwała zasługuje na uwagę z kilku względów:

1) jej znaczenie jest kluczowe dla ujednolicenia rozbieżnej praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych w sprawach wykreślenia przedsiębiorców z rejestru podatników VAT;

2) w uchwale jednoznacznie uznano za niedopuszczalny automatyzm w wykreślanu przez właściwy organ podatkowy przedsiębiorców z rejestru podatników wyłącznie na podstawie otrzymanych informacji o zastosowaniu przez inny organ skarbowy wobec tego podmiotu instytucji blokady rachunku bankowego, a następnie przedłużenia tej blokady;

3) wypowiadając się co do formy prawnej wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT, Naczelny Sąd Administracyjny odniósł się do skutków prawnych tego wykreślenia w kontekście konieczności respektowania konstytucyjnej zasady prawa do sądu.

Wskazane przez Sąd powinności działania organu podatkowego w ostatniej z powyższych kwestii winny eliminować iluzoryczność kontroli dokonywanej w tych sprawach przez sądy administracyjne. Celem opracowania jest więc analiza stanowiska zajętego przez NSA w komentowanej uchwale połączona z oceną jej uzasadnienia, a także wskazanie konsekwencji tej uchwały dla praktyki działania organów skarbowych oraz jej znaczenia dla kształtującego się orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach wykreślenia podatników z rejestru VAT.

Zasadność podjęcia uchwały

Zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości wyłoniło się na tle rozpatrywania przez NSA skarg kasacyjnych od wyroku WSA w Warszawie z 5.09.2019 r., III SA/Wa 726/19. Skargi kasacyjne wywiedli podatnik (przedsiębiorca), który został wykreślony z rejestru podatników

czynnych VAT, jak i naczelnik urzędu skarbowego, który wykreślenia dokonał. WSA w Warszawie stwierdził bezskuteczność tej czynności, podkreślając, że organ dokonał wykreślenia spółki z rejestru podatników na mocy art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., a to na skutek ustalenia możliwości wykorzystywania przez nią działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, jako że otrzymał pismo od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) zawiadamiające o przedłużeniu blokady rachunków bankowych spółki. Opowiadając się za stanowiskiem organu podatkowego, że wykreślenie podatnika jest czynnością materialno-techniczną, WSA w Warszawie stwierdził, że konsekwencje prawne dla podatnika, jak i pewność obrotu gospodarczego, wymagają zawiadomienia go o wykreśleniu, zawierającego wskazanie podstawy prawnej oraz daty, z jaką nastąpił skutek wykreślenia. W jego ocenie podjęcie tej czynności materialno-technicznej bez powiadomienia podatnika naruszyło przepisy art. 121, art. 124 i art. 126 Ordynacji podatkowej⁵ w zw. art. 2 Konstytucji RP i art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.

Strony postępowania sądowoadministracyjnego, nie podzielając tego poglądu, zgodnie zarzuciły w skargach kasacyjnych naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie. Zdaniem organu podatkowego naruszenie polegało na przyjęciu przez Sąd, że wykreślenie podatnika z rejestru VAT bez zawiadomienia narusza prawo materialne i procesowe. W ocenie spółki błędna wykładnia polegała na przyjęciu, że dla skutecznego wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT wystarczające jest zawiadomienie podatnika, podczas gdy wykładnia prokonstytucyjna przemawia za tym, że w przedmiotowej sytuacji skutek wykreślenia z rejestru VAT może wyrzucić wyłącznie decyzja organu podatkowego, informująca podatnika o podstawie prawnej, dowodowej, faktycznej jak i o dacie wykreślenia. Zarzut naruszenia prawa materialnego sprowadzał się więc do braku prawidłowej konkluzji z prokonstytucyjnych rozważań w kontekście wykładni art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.

Skarga kasacyjna organu podatkowego zawierała ponadto zarzut naruszenia przepisów postępowania, tj. art. 146 § 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c P.p.s.a. W ocenie naczelnika urzędu skarbowego nastąpiło ono na skutek błędnego przyjęcia przez Sąd, że czynność ta narusza art. 121, art. 124 i art. 126 O.p. w kontekście art. 2 Konstytucji RP oraz art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., jako że wykreślenie podatnika z rejestru VAT winno nastąpić za zawiadomieniem podatnika o wykreśleniu, co przeczy treści tego przepisu.

Na tle powyższej sprawy sądowoadministracyjnej NSA uznał, że wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj: czy wykreślenie podatnika z rejestru podatników czynnych podatku od towarów i usług w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług może nastąpić poprzez dokonanie czynności materialno-technicznej, czy też wymaga formy decyzji podatkowej? Wskazał przy tym wyłonienie w orzecznictwie sądów administracyjnych na kanwie

stosowania art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. dwóch rozbieżnych linii orzeczniczych, a także trzeciego – pośredniego poglądu – wyrażonego przez WSA w Warszawie w rozpoznawanej sprawie⁶, co już wystarczająco uzasadnia podjęcie uchwały konkretnej.

Pierwsza z linii orzeczniczych wyraźnie wskazuje, że wykreślenie jest czynnością materialno-techniczną. Nie ma formy aktu administracyjnego, co oznacza, że w sprawie wykreślenia podatnika z rejestru nie wydaje się decyzji na podstawie art. 207 § 1 O.p. Samo wykreślenie poprzedza przeprowadzenie czynności sprawdzających, skoncentrowanych na ustaleniu, czy zaistniały przesłanki określone w art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. Nie przeprowadza się odrębnego postępowania podatkowego, w tym postępowania dowodowego, które wymagałoby zapewnienia czynnego udziału podatnika w czynnościach postępowania. Podstawą faktyczną czynności wykreślenia podatnika z rejestru VAT w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. jest uzyskanie informacji, że Szef KAS zastosował tzw. krótką blokadę rachunków bankowych podatnika, a następnie wydał postanowienie o przedłużeniu jej terminu. Wykreślenie z rejestru podatników na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., które następuje w związku z blokadą rachunku bankowego podatnika na podstawie przepisów art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 O.p., stanowi więc prostą konsekwencję blokady i oparte jest na przesłankach faktycznych, takich samych jak blokada rachunku bankowego. Dokonywane jest więc automatycznie na skutek działań Szefa KAS, zatem ma charakter czynności materialno-technicznej. Także literalne brzmienie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. przesądza o tym, że naczelnik urzędu skarbowego wykreśla podatnika z rejestru bez jego zawiadamiania, co wyklucza przyjęcie, że wykreślenie z rejestru miałyby przybrać formę decyzji podlegającej doręczeniu⁷.

W drugim, przeciwnym poglądzie judykatury opowiedziano się, w sytuacji wykreślenia podatnika na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., za wydaniem decyzji, o której mowa w art. 207 § 1 O.p., a w konsekwencji także za obowiązkiem jego powiadomienia. Zdaniem niektórych sądów orzekających w kwestii wykreślenia z rejestru istniejącego i działającego podatnika organ podatkowy nie może posłużyć się formą czynności materialno-technicznej. Jest ona dopuszczalna w przypadku zarejestrowania podmiotu, który złożył zgłoszenie rejestracyjne, jak też w przypadku wykreślenia z rejestru podatników na skutek uwzględnienia wniosku podatnika. Nie jest natomiast dopuszczalne wykreślenie w formie czynności materialno-technicznej podatnika z rejestru VAT, gdy dochodzi do niej z urzędu. Organ podatkowy orzeka bowiem władczo o prawach i obowiązkach podatnika, wydając rozstrzygnięcie co do istoty. Powinno ono mieć formę decyzji, z której uzasadnienia strona powinna się dowiedzieć o podstawach faktycznych i prawnych wykreślenia⁸. Wyrażając ten pogląd, podkreślano konsekwencje wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT, które nie są czysto techniczne, ale wpływają na sferę praw i obowiązków podatnika, w tym na prawo do odliczenia podatku naliczonego, czyli tzw. bezpieczeństwo obrotu⁹.

Stanowisko NSA w odniesieniu do przesłanki wykreślenia

Uchwała podjęta przez Naczelnego Sądu Administracyjnego jednoznacznie przesądza, że wykreślenie podatnika z rejestru podatników czynnych podatku od towarów i usług w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług następuje przez dokonanie czynności materialno-technicznej. Oznacza to, że brak jest podstaw do wydania decyzji podatkowej. W uchwale uznano zatem za trafną pierwszą z przedstawionych wyżej linii orzeczniczych. Stanowisko zajęte przez NSA jest konsekwencją zastosowania przede wszystkim wykładni językowej przepisu art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. oraz odwołania się pomocniczo do jego wykładni funkcjonalnej¹⁰.

Wzięcie pod uwagę kontekstu funkcjonalnego z pewnością jednak nie jest bez znaczenia (Morawski, 2002, s. 203), skoro prawodawca, formułując przesłankę wykreślenia podmiotu z rejestru podatników czynnych VAT, odwołał się do znaczenia pojęć „bank” i „wyludzenia skarbowe” zawartych odpowiednio w przepisach art. 119zg pkt 1 i art. 119zg pkt 9 działu IIIB O.p. „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych”. Zasadnie Sąd dostrzegł, że przepisy te spójnie wprowadzono do obu ustaw od 13.01.2018 r. tą samą ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora bankowego do wyludzeń skarbowych¹¹. Zasadniczym celem nowych regulacji prawnych było bowiem ograniczenie luki w VAT spowodowanej wyludzeniami, eliminowanie podstawionych firm oszukujących uczciwych przedsiębiorców, przywrócenie uczciwej konkurencji na rynku oraz wykrywanie i ściganie wyludzeń skarbowych poprzez wymianę informacji i współpracy pomiędzy organami władzy publicznej a podmiotami sektora finansowego. Środkiem do realizacji tego celu było wprowadzenie instytucji blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w powiązaniu z art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., stanowiącym podstawę prawną wykreślenia podatnika z rejestru VAT bez potrzeby jego zawiadamiania. Zastosowanie tego przepisu zostało jednak uwarunkowane posiadaniem przez właściwy organ podatkowy informacji wskazujących na prowadzenie przez podatnika działań z zamiarem wykorzystania działalności banków do celów mających związek z wyludzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 O.p.

Zastrzeżenie może budzić odstępianie od zastosowania przez NSA wykładni systemowej wewnętrznej, mającej wprowadzić charakter subsydiarny (Morawski, 2002, s. 163), ale z reguły poprzedzającej wykorzystanie wykładni funkcjonalnej (Jamróz (red.), 1994, s. 156). Ustalenie przesłanki wykreślenia ujętej w art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. powinno nastąpić z uwzględnieniem systematyki wewnętrznej aktu prawnego, w którym mieści się ten przepis (Wróblewski, 1988, s. 139), a zwłaszcza nie powinna być ona interpretowana w oderwaniu od pozostałych przepisów statuujących przesłanki wykreślenia podatnika z rejestru. Wprowadzona od roku 2018 przesłanka została umiejscowiona wśród innych przesłanek wykreślenia z urzędu podatnika

z rejestru podatników VAT zawartych w przepisach art. 96 ust. 9 pkt 1–4 u.p.t.u., a także art. 96 ust. 7, 7b, 8 i 9a, przy czym nie we wszystkich zastrzeżono brak konieczności zawiadomienia podatnika o wykreśleniu. Ten mankament uchwały można by uznać za nieznaczny, gdyby rezultat wykładni językowej był oczywisty i nie budził wątpliwości, także tych aksjologicznych. Tymczasem kompleksowa analiza art. 96 u.p.t.u. pozwala stwierdzić, że w odniesieniu do sformułowanych w nim przesłanek wykreślenia podmiotu z rejestru podatników czynnych VAT nie zwolniono wprost organu podatkowego z powinności zawiadamiania podatnika o jego wykreśleniu. Brak takiej konieczności uwarunkowano również nieistnieniem podatnika, brakiem kontaktu z podatnikiem pomimo podjętych udokumentowanych prób czy ignorowaniem wezwań właściwego organu podatkowego do stawienia się. To pokazuje, że rezultat wykładni językowej art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. nie musi być jednoznaczny, czego dowodzi również stanowisko zajęte przez WSA w Warszawie w wyroku zaskarżonym skargami kasacyjnymi.

Czy dopuszczalne jest automatyczne wykreślanie zarejestrowanych podmiotów w rejestrze podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.?

Komentując uchwałę, nie sposób pominąć rozważania NSA odnoszące się do stanowiska części judykatury, że wykreślenie z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. odbywa się automatycznie i jest prostą konsekwencją blokad rachunku bankowego podatnika dokonywanych na podstawie przepisów art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 O.p. Należy dostrzec, że w czynności te zaangażowane są różne organy podatkowe. Inna jest też ich właściwość. Wykreślenie przez naczelnika urzędu skarbowego z rejestru podatników na podstawie powyższego przepisu następuje na podstawie przekazanych informacji przez Szefa KAS lub upoważnionego naczelnika urzędu celno-skarbowego. Ci z kolei opierają się na algorytmach prawdopodobieństwa prowadzenia nieuczciwej działalności i działają na podstawie wyników dokonywanej analizy ryzyka, dla których kluczowe znaczenie ma tzw. wskaźnik ryzyka ustalany przez izbę rozliczeniową, przekazywany Szefowi KAS. Odbywa się to bez wiedzy podatnika, który nie ma świadomości, że został uznany za podmiot, którego działania, według organów skarbowych, stwarzają możliwość wykorzystywania działalności banków do wyłudzeń skarbowych. Finalnie, jak dostrzegł również NSA, podatek uzyskuje taką wiedzę wraz z otrzymaniem postanowienia o przedłużeniu uprzednio dokonanej krótkiej blokady rachunku bankowego. Dopiero więc po otrzymaniu tego aktu może skorzystać z przysługujących mu środków zaskarżenia.

Wymaga podkreślenia zdecydowane zanegowanie przez NSA w uchwale automatyzmu w wykreślaniu przez organy skarbowe podatnika z rejestru podatników czynnych VAT

na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. Zajęcie tego stanowiska było konsekwencją zastosowania przez Sąd wykładni językowej tego przepisu oraz jego zestawienia z art. 119zv § 1 O.p. W efekcie skład orzekający NSA stwierdził, że przesłanka wykreślenia podatnika z rejestru VAT, sformułowana przez prawodawcę w art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., nie jest tożsama z przesłanką zastosowania blokady rachunku z art. 119zv § 1 O.p. Do zastosowania blokady wystarczy bowiem posiadanie informacji wskazujących na możliwość wykorzystywania działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi¹², natomiast dla wykreślenia podatnika z rejestru VAT wymagane jest posiadanie informacji wskazujących na prowadzenie działań z zamiarem wykorzystywania działalności powyższych instytucji finansowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Treść art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., wskazująca na konieczność wykazania przez organ prowadzenia przez podatnika działań z zamiarem wyłudzeń skarbowych, zawiera zatem węższe ujęcie wykorzystywania instytucji finansowych do wyłudzeń skarbowych, niż to wynika z art. 119zv § 1 O.p.

W konsekwencji NSA trafnie przyjął, że sam fakt żądania przez Szefa KAS blokady rachunków podmiotu kwalifikowanego na 72 godziny i następnie przedłużenie tej blokady nie upoważnia jeszcze naczelnika urzędu skarbowego do automatycznego wykreślenia takiego podatnika z rejestru podatników na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. Żeby ustalić przesłanki do jego zastosowania w danej sytuacji, organ ten powinien uzyskać od Szefa KAS materiał dowodowy, w oparciu o który wydano postanowienie dotyczące blokady rachunków bankowych. Takie stanowisko nie tylko jest racjonalne, ale oznacza odrzucenie praktyki organów skarbowych, polegającej na automatycznym wykreślaniu przedsiębiorców z rejestru podatników VAT wyłącznie na bazie treści wydanego przez Szefa KAS postanowienia. Na organ ten przeniesiono więc ciężar dowodzenia, tj. przekonującego wykazania, że podatek wykreślany z rejestru podatników VAT prowadzi działania z zamiarem wykorzystania działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Należy zauważyć, że trafnie dostrzeżony przez NSA brak tożsamości przesłanek wykreślenia podatnika z rejestru (art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.) i zastosowania blokady rachunku (art. 119zv § 1 O.p.) wraz z konstatacją o powinności przekazania przez Szefa KAS materiału dowodowego organowi dokonującemu wykreślenia podatnika nie zainspirował jednak Sądu do wskazania, jaki ma być ów materiał dowodowy. Szef KAS nie dysponuje dowodami na okoliczność działania podatnika z zamiarem wykorzystania działalności banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, a co najwyżej materiałami wskazującymi na prawdopodobieństwo wykorzystywania działalności tych instytucji do takich właśnie celów. To właśnie w orzecznictwie NSA wskazywano, że użycie w art. 119zv § 1 O.p. zwrotu „może wykorzystywać” oznacza obniżenie przez ustawodawcę „progu pewności dowodowej”, jaką ma uzyskać organ, a jego rolą jest uprawdopodobnienie

istnienia określonych zdarzeń, doniosłych z punktu widzenia przesłanek zastosowania blokady rachunku bankowego, a nie udowodnienie uczestnictwa podmiotu w oszustwie podatkowym¹³.

Forma prawna wykreślenia z rejestru podatników czynnych VAT

Odnosząc się do wątpliwości prawnych dotyczących czynności wykreślenia realizowanych na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., NSA – w kontekście zadanego pytania – rozważał wyłącznie dwie formy działania administracji, tj. decyzję albo podjęcie czynności materialno-technicznej. Uchwała została podjęta właściwie w wyniku zanegowania możliwości wydania decyzji podatkowej odnośnie do wykreślenia podatnika z rejestru podatników czynnych VAT na podstawie powyższego przepisu. W ocenie NSA¹⁴ niejasności związane z kwalifikowaniem prawnej formy takich czynności powinny być wyjaśniane z uwzględnieniem systematyki Ordynacji podatkowej oraz regulowanych przez ten akt instytucji proceduralnych.

Syntetyczne przedstawienie przez NSA rozumienia decyzji administracyjnej przyjmowanej w wybranym piśmiennictwie oraz odniesienie tego pojęcia do art. 207 O.p. doprowadziło Sąd do przekonania, że gdy w § 2 tego przepisu mowa jest o orzekaniu w sprawie w drodze decyzji, to chodzi o sprawę podatkową. Jej rozstrzygnięcie jest celem postępowania podatkowego, które następuje przez decyzyjne kształtowanie uprawnień lub obowiązków jednostki wskutek konkretyzacji normy podatkowego prawa materialnego (lub w określonym zakresie normy prawa procesowego) do ustalonego stanu faktycznego. Z kolei zdaniem sądu, popartym wybranym stanowiskiem doktryny prawa (Brzeziński, Kalinowski & Masternak, 1999, s. 180), z art. 207 § 1 O.p. wynika, że organ podatkowy może załatwić sprawę przez wydanie decyzji, o ile legitymuje go do tego odpowiedni przepis prawa podatkowego. Odnosząc powyższe ustalenia do sytuacji wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., NSA konstatuje, że:

1) nie jest to sprawa podatkowa w rozumieniu art. 207 § 2 O.p., będąca konkretyzacją normy podatkowego prawa materialnego, z którym prawo to łączy skutek i konsekwencję w postaci konieczności wydania decyzji podatkowej;

2) przepis art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. ani żaden inny przepis prawa podatkowego nie legitymuje organu podatkowego do wydania decyzji w przedmiocie wykreślenia podatnika z rejestru podatników czynnych VAT.

Ta część uzasadnienia analizowanej uchwały jest kontrowersyjna i słabo argumentowana. Artykuł 207 § 2 O.p. odnosi się do rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu podatkowym, a nie wprost do jej rozumienia. Niestety przepisy Ordynacji podatkowej posługują się często różną nomenklaturą pojęciową. Określając zakres przedmiotowy tej ustawy, użyto w art. 2 § 1 pkt 4 O.p. pojęcia „sprawa z zakresu

prawa podatkowego”. W akcie tym używa się również pojęcia „sprawy podatkowej” (art. 126), lub po prostu „sprawy”, bez wyraźnego ich definiowania (np. art. 122, art. 124–125, 201, 207). Z przepisów tych można wnosić, że przedmiotem postępowania podatkowego jest sprawa podatkowa, która powinna być przez organ podatkowy załatwiona przez podjęcie rozstrzygnięcia w formie decyzji, jednakże po dokładnym wyjaśnieniu jej stanu faktycznego.

Sprawa podatkowa jest szczególnym rodzajem sprawy administracyjnej, przy czym ujmowanie tej ostatniej jest niejednoznaczne. Stanowi bowiem konsekwencję przynajmniej dwóch sposobów jej określania w doktrynie prawa, opartych na różnych założeniach. NSA w uzasadnieniu uchwały utożsamiał się wyłącznie z jednym z tych sposobów. Tymczasem zgodnie z pierwszą koncepcją przy definiowaniu sprawy administracyjnej niezbędne jest odwołanie się do pojęcia stosunku administracyjnoprawnego, gdyż między tymi pojęciami istnieje nierozzerwalny związek (Woś, 1990, s. 329; Tarno & Batorowicz, 2009, s. 348). W piśmiennictwie podkreśla się, że stosunki administracyjnoprawne poprzedzają działanie organu administracji publicznej. Oznacza to, że ich powstanie i byt prawny jest wcześniejszy, zanim organ administracyjny podejmie jednostronnie działanie przyznające uprawnienia albo nakładające (konkretyzujące) obowiązki stron tego stosunku (np. wyda władczy akt administracyjny). W ocenie T. Wosia to z mocy prawa powstają więzy prawne, upoważniające w określonych okolicznościach faktycznych do podejmowania działań prawnych. Zatem sprawę administracyjną stanowi przewidziana w normach materialnego prawa administracyjnego możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego, którymi są organ administracyjny i indywidualny podmiot niepodporządkowany temu organowi (Woś, 1990, s. 334; 2009, s. 29). Przesłanką niezbędną dla bytu sprawy administracyjnej jest posiadanie przez osobę (stronę) zdolności administracyjnoprawnej, czyli możliwości nabycia prawa lub obarczenia jej obowiązkiem. Brak właściwego organu administracji publicznej do rozstrzygnięcia sprawy w formie decyzji lub brak osoby kwalifikowanej jako strona oznacza, że postępowanie ma znamiona nieistniejącego. W konsekwencji decyzja w nim wydana musi być uznana za nieistniejącą, gdyż nie ma sprawy, która podlegałaby rozpatrzeniu (Borkowski, 2010, s. 131; Adamiak, 1986, s. 47 i n.).

Drugi sposób określenia sprawy administracyjnej odwołuje się do sytuacji społecznej podmiotu, który z normy prawa administracyjnego może wywodzić swój indywidualny interes prawny do domagania się od organu administracji podjęcia określonego działania. Jako sprawę administracyjną w postępowaniu administracyjnym przyjmuje się konkretną sytuację życiową, w której interes indywidualny i interes społeczny mają znaleźć wyraz na podstawie prawa administracyjnego w formie władczego rozstrzygnięcia po przeprowadzeniu określonego prawem postępowania. W tym ujęciu rozumie się ją jako zespół okoliczności faktycznych i prawnych, w których organ administracji publicznej stosuje normę prawa administracyjnego w celu

ustanowienia po stronie określonego podmiotu sytuacji prawnej w postaci udzielenia (odmowy udzielenia) żądanego uprawnienia albo w postaci obciążenia z urzędu określonym obowiązkiem (Jandy-Jendrośka & Jendrośka, 1978, s. 131). Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują przy tym pierwszoplanowo na dwa elementy konstrukcyjne: określony stan faktyczny, a także istnienie normy materialnej, ze względu na którą w stosunku do podmiotu objętego stanem faktycznym sprawy organ administracji może w formie decyzji administracyjnej orzec o jego uprawnieniach bądź obowiązkach (Bojanowski & Lang, 2002, s. 110).

Podobieństwo do tak rozumianej sprawy administracyjnej wykazuje sprawa podatkowa, którą wyznacza obowiązek podatkowy. Sprawa podatkowa powstaje w momencie pełnego zrealizowania przesłanek faktycznych zawartych w hipotezie materialnej normy prawnej. Norma ta kształtuje w sposób abstrakcyjny tzw. podatkowoprawny stan faktyczny (Kostecki, 1992, s. 132; Korczyński, 2009, s. 30–38) i determinuje stosunek podatkowoprawny (Nita, 1999, s. 17) w ten sposób, że nakłada z mocy prawa obowiązek podatkowy na określoną kategorię podmiotów albo też stanowi o możliwości (powinności) wydania indywidualnego rozstrzygnięcia konkretyzującego obowiązek albo uprawnienia jej adresata. Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej ma więc charakter swoisty, i sprowadza się do konkretyzacji obowiązku podatkowego przez podmiot zobowiązany przez złożenie deklaracji (zeznania) przy zastosowaniu techniki samoobliczenia podatkowego (Mastalski, 2008, s. 38 i n.), albo charakter typowy – poprzez konkretyzację obowiązków w formie władczej, tj. decyzji organu podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny trafnie odwołał się do uchwały 7 sędziów z 22.04.2002 r. (FPS 1/02) wyjaśniającej znaczenie sprawy podatkowej jako indywidualny, niepowtarzalny związek między faktem i prawem, z którym prawo materialne łączy skutek i konsekwencję w postaci konieczności wydania decyzji podatkowej. Nie dostrzegł jednak, że rozstrzygnięcie sprawy podatkowej nie wiąże się już tylko i wyłącznie z wydaniem aktu administracyjnego (Pietrasz & Siemieniako, 2014, s. 233). Szeroka ingerencja w prawa i wolności jednostki przez organy administracji publicznej uzasadniała poszukiwanie innych form prawnych. Znanym sposobem rozstrzygania sprawy podatkowej jest nabycie prawa (ustanowienie obowiązku) w wyniku czynności materialnoprawnej jednostki, z zastrzeżeniem możliwości prawnej pozbawienia tego prawa w wyniku władczej ingerencji organu administracji (Adamiak, 2009, s. 29). Nie ulega wątpliwości, że wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. w istocie oznacza cofnięcie prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, przysługującego mu z chwilą dokonania wpisu do tego rejestru przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Zasadne byłoby więc głębsze rozważenie, czy nie ma tu sprawy wymagającej rozstrzygnięcia w formie decyzji. To przecież w orzecznictwie sądów administracyjnych zostało wypracowane domniemanie rozstrzygnięcia sprawy w formie decyzji administracyjnej¹⁵. Stanowi ono bowiem konsekwencję

zasady demokratycznego państwa prawnego, a także jest uzasadnione w świetle konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP).

Powyższa kwestia została pominięta w uzasadnieniu uchwały. Mogą więc pojawić się wątpliwości, czy zajęte przez NSA stanowisko, że wykreślenie podatnika z rejestru w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. jest formą czynności materialno-technicznej, zostało właściwie uzasadnione. O jego trafności przesądzą w mojej ocenie dwa argumenty. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na rodzaj powyższej normy prawnej. Nie jest to typowy przepis prawa materialnego, który określałby z mocy prawa obowiązki lub uprawnienia (sposób zachowania się) podatnika albo wymagał ich konkretyzacji działaniem organu podatkowego. Należy go kwalifikować jako normę ustrojową regulującą kompetencje naczelnika urzędu skarbowego, a przy tym również jego właściwość rzeczową¹⁶. Błędna zatem byłaby konkluzja, że mamy do czynienia ze sprawą podatkową, która wymagałaby rozstrzygnięcia przez wydanie decyzji. Po drugie, argumentem przesądzającym jest użycie przez prawodawcę zwrotu „wykreśla bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika”. Nie przewidywał on zatem możliwości wniesienia przez podmiot wykreślony z rejestru zwykłych środków zaskarżenia – adekwatnych do zaskarzania decyzji czy postanowień organu pierwszej instancji. W konsekwencji za trafnym poglądem Sądu należy przyjąć, że wykreślenie podatnika z rejestru w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. odbywa się poza postępowaniem podatkowym i następuje przez dokonanie czynności materialno-technicznej.

Ochrona prawna podmiotu wykreślonego z rejestru podatników VAT

Istotna część uzasadnienia uchwały dotyczy gwarancji procesowych przysługujących podmiotowi wykreślonemu z rejestru podatników VAT. Jest to niezwykle ważna kwestia w kontekście jego uprawnień osobistych wynikających z konstytucyjnej zasady prawa do sądu. Podjęcie tej problematyki przez NSA było zasadne, ponieważ drugie ze spornych stanowisk judykatury wskazywało na charakter materialnoprawny wykreślenia podatnika z rejestru VAT (utrata prawa do odliczenia podatku), oraz na obowiązek powiadomienia o tym podatnika. Gwarancje procesowe byłyby bowiem zapewnione w wyniku wydania w sprawie decyzji i jej skutecznego doręczenia.

Sąd tej argumentacji zasadnie nie podzielił. Zwrócił bowiem uwagę, że czynność materialno-techniczna jest działaniem faktycznym organu administracji, które są oparte na wyraźnej podstawie prawnej i wywołują konkretne skutki prawne przez fakty. Tak jest również w przypadku art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., który obliuguje organ podatkowy do wykreślenia podatnika z rejestru w przypadku posiadania konkretnych informacji, a przy tym przez sam fakt tego wykreślenia wywołuje skutek prawny w postaci pozbawienia podmiotu statusu podatnika czynnego VAT. Czynność

ta nie kreuje w odniesieniu do podatnika żadnej normy zachowania, jednak oddziałuje w sposób władczy na jego interesy i uprzednio nabyte uprawnienia. Interes prawny podatnika do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na czynność wykreślenia z rejestru podatników czynnych VAT nie może więc być kwestionowany. Możliwość zaskarżenia tej czynności materialno-technicznej wynika bezpośrednio z art. 3 §2 pkt 4 P.p.s.a.

Wydaje się, że sądowa kontrola czynności wykreślenia z rejestru podatników VAT w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. jest nawet szybsza i korzystniejsza dla podatnika. Nie musi on wyczerpać zwykłych środków zaskarżenia, ponieważ zwyczajnie mu nie przysługują, gdyż wykreślenie z rejestru podatników nie jest następstwem przeprowadzonego postępowania podatkowego. W przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego istnieje możliwość wstrzymania wykonania zaskarżonej czynności wykreślenia na wniosek skarżącego przez właściwy organ lub sąd (odpowiednio: art. 61 § 2 pkt 2 lub § 3 P.p.s.a.). Sąd administracyjny, uwzględniając skargę na czynność wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT, stwierdzi bezskuteczność tej czynności (art. 146 § 2 *in fine* P.p.s.a.). Ponadto może w wyroku uznać fakultatywnie uprawnienie podatnika wynikające z przepisów prawa, orzekając w tym zakresie merytorycznie (art. 146 § 2 P.p.s.a.). Należy również zauważyć, że sprawa będzie mogła być rozpoznana na wniosek podatnika w trybie uproszczonym na podstawie art. 119 pkt 2 P.p.s.a. i organ, który dokonał wykreślenia, raczej nie będzie żądał przeprowadzenia rozprawy.

Należy zatem uznać, że istnieje mechanizm prawny umożliwiający szybką sądową kontrolę czynności wykreślenia z rejestru podatników czynnych VAT. Podatnik nie został więc pozbawiony ochrony prawnej, nawet jeżeli został uznany za podmiot kwalifikowany, który może wykorzystywać działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Problem zasadnie dostrzeżony przez NSA dotyczy gwarancji zapewniających kontrolę rzeczywistości, tamujących jednocześnie kontrolę iluzoryczną. W tym zakresie niezwykle istotne wydają się zawarte w uchwale wytyczne, obligujące organ podatkowy do przedstawienia dowodów pozwalających stwierdzić zaistnienie przesłanek wykreślenia podatnika z rejestru VAT wynikających z przepisów regulujących to wykreślenie. Wpisują się one w stanowisko wyrażone w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który, nie negując samego wykreślenia z rejestru na mocy przepisów krajowych, podkreślił obowiązek badania przez organy skarbowe charakteru popełnionych naruszeń i zachowania danego podatnika¹⁷. Ten rodzaj sankcji, uniemożliwiającej w praktyce prowadzenie działalności gospodarczej, powinien być nakładany z poszanowaniem zasady proporcjonalności (szerzej: Szulc, 2025). Organ skarbowy powinien więc wykazać, na czym oparł swoje ustalenia, przez przedstawienie sądowi materiału dowodowego, na bazie którego dokonał wykreślenia podatnika z rejestru. Wówczas umożliwi to sądowi administracyjnemu zbadanie, czy zaistniały okoliczności określone jako ustawowe przesłanki wykreślenia,

oraz wydanie rozstrzygnięcia z uwzględnieniem wykładni prokonstytucyjnej oraz prounijnej.

Konsekwencje uchwały NSA

Implikacje prawne wynikające z komentowanej uchwały znalazły już odzwierciedlenie w późniejszym orzecznictwie sądów administracyjnych. Wyraźnie zauważalne jest ujednolicenie rozbieżnej do czasu jej podjęcia praktyki orzeczniczej. W wyrokach NSA w konkretnych sprawach podjęto rozstrzygnięcia tożsame z treścią uchwały odnośnie do formy prawnej dokonania wykreślenia w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u.¹⁸

W sprawach z zakresu sądowej kontroli czynności wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT w tymże trybie wojewódzkie sądy administracyjne, stwierdzając bezskuteczność tej czynności, akcentowały konieczność zebrania przez właściwy organ skarbowy dowodów pozwalających stwierdzić zaistnienie przesłanek warunkujących podjęcie czynności materialno-technicznej wykreślenia. Podkreślały przy tym, że brak wymogu uprzedniego przeprowadzenia postępowania podatkowego nie upoważnia do automatycznego wykreślenia podatnika z rejestru w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. wyłącznie na podstawie treści postanowienia Szefa KAS (albo upoważnionego organu skarbowego) w przedmiocie przedłużenia ustanowionej wcześniej blokady jego rachunku bankowego¹⁹. Organ orzekający na podstawie powyższego przepisu powinien uzyskać materiał dowodowy, na bazie którego wydano postanowienie dotyczące blokady rachunków bankowych²⁰, a także uzupełnić go o dowody wykazujące zamiar wykorzystania przez podatnika działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi²¹.

Konsekwencją jednoznacznych wskazań w judykaturze powinna być zmiana praktyki postępowania naczelników urzędów skarbowych przez odejście od automatyzmu w wykreślaniu podatników z rejestru w trybie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. na rzecz większej aktywności w gromadzeniu rzeczonych materiału dowodowego potwierdzającego zamiar działania w celu wyłudzenia skarbowego, a nie wyłącznie przypuszczenie (prawdopodobieństwo takiego działania). Zasadnie bowiem wskazano, że z brzmienia powyższego przepisu nie wynika, że warunkiem wykreślenia podatnika z rejestru VAT jest uprzednie dokonanie blokady rachunku bankowego przez Szefa KAS (lub inny właściwy organ skarbowy) na podstawie przepisów art. 119zv i n. O.p.²² Efektem uchwały NSA w podjętym brzmieniu i jej uzasadnienia, jak też późniejszego orzecznictwa sądów administracyjnych nie będą raczej zmiany legislacyjne w odniesieniu do przesłanki wykreślenia. Z uwagi na sankcyjny charakter stosowanego środka i dotkliwy skutek wyrejestrowania podatnika należałoby postulować wprowadzenie ustawowego obowiązku jego zawiadomienia przez właściwy organ skarbowy wraz z podaniem daty, w której nastąpił skutek wykreślenia,

w szczególności gdy organ dysponuje danymi kontaktowymi tego podmiotu.

Wnioski

Podsumowując, należy stwierdzić, że trafność podjętej przez NSA uchwały nie powinna budzić wątpliwości. Wykładnia art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. zasadniczo nie pozwalała na inne rozstrzygnięcie przez NSA (7) przedstawionego zagadnienia prawnego. Wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT na podstawie tego przepisu nie wymaga przeprowadzenia postępowania podatkowego regulowanego przepisami działu IV Ordynacji podatkowej i wydania decyzji, odbywa się bowiem w formie czynności materialno-technicznej właściwego naczelnika urzędu skarbowego. W tym zakresie, co wyżej wykazano, uchwała ujednoliciła rozbieżną praktykę orzeczniczą sądów administracyjnych w sprawach wykreślenia przedsiębiorców z rejestru podatników VAT.

Istotne wątpliwości budzą niektóre aspekty uzasadnienia uchwały, w szczególności interpretowanie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. z pominięciem wykładni systemowej wewnętrznej czy dość jednostronne przyjęcie przez NSA rozumienia sprawy podatkowej w nawiązaniu wyłącznie do przepisu art. 207 § 1 O.p. Niedostateczne wydaje się samo uzasadnienie wykreślenia z rejestru podatników VAT w formie czynności materialno-technicznej przez zaniegowanie możliwości wydania decyzji podatkowej czy brak rozważań odnośnie do rodzaju normy prawnej, na mocy której to wykreślenie następuje.

W pełni należy podzielić stanowisko NSA adresowane do organów skarbowych. Jego wypracowanie było konsekwencją zastosowania przez Sąd wykładni językowej oraz przyjęcia, że przesłanka wykreślenia podatnika z rejestru VAT, sformułowana w art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u., nie jest

tożsama z przesłanką zastosowania blokady rachunku z art. 119zv § 1 O.p. W konsekwencji automatyczne wykreślanie przez organy skarbowe podatników z rejestru podatników czynnych VAT na podstawie art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. jest niedopuszczalne i niezbędne jest odejście od tej powszechnie stosowanej praktyki. Organ skarbowy dokonujący wykreślenia nie może bazować wyłącznie na otrzymanej informacji o zastosowaniu przez Szefa KAS blokady rachunku bankowego oraz jej przedłużenia. Przesłanka do zastosowania tego wykreślenia w odniesieniu do konkretnego podatnika powinna być ustalona na podstawie uzyskanego materiału dowodowego, na którym oparto się, wydając postanowienie dotyczące blokady rachunków bankowych, uzupełnionego innymi dostępnymi dowodami.

Zwrócenie przez NSA uwagi na powyższą kwestię jest istotne w kontekście zapewnienia prawidłowej sądowej kontroli czynności wykreślenia z rejestru podatników. Nie ulega wątpliwości, że jej zainicjowanie wskutek wniesienia skargi na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. jest szybszą i skuteczniejszą ścieżką niż skarga na decyzję podatkową. Kontrola dokonywana przez sądy administracyjne nie może być jednak iluzoryczna, stąd na aprobatę zasługuje stanowisko NSA obligujące organy podatkowe do przedstawiania dowodów, na których oparły się, dokonując czynności wykreślenia z rejestru podatników VAT, potwierdzających zaistnienie określonej przesłanki takiego wykreślenia. Sąd administracyjny, podejmując rozstrzygnięcie, może wprawdzie stwierdzić bezskuteczność czynności wykreślenia (art. 146 p.p.s.a.), jednak iluzoryczne są szanse by „merytorycznie” uznać uprawnienie (nie wynika ono z przepisów prawa), nawet jeśli w odrębnym postępowaniu sąd uchylił postanowienie Szefa KAS o przedłużeniu blokady rachunku bankowego. Oznacza to, że wykreślone mu z rejestru podatnikowi pozostaje ubieganie się o przywrócenie przez organ statusu zarejestrowanego podatnika czynnego VAT na podstawie art. 96 ust. 9j u.p.t.u. pod warunkiem wykazania braku zamiaru wyłudzeń skarbowych.

Przypisy/Notes

¹ Artykuł jest rozbudowaną wersją referatu wygłoszonego przez autora podczas Międzynarodowej Konferencji Naukowej „VAT w erze cyfrowej” zorganizowanej przez Centrum Badań nad VAT-em Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie w dniach 18–19.04.2024 r.

² Opubl. ONSAiWSA z 2024, nr 2, poz. 14.

³ Ustawa z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2024, poz. 935) – powoływana jako P.p.s.a.

⁴ Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 361) – dalej jako u.p.t.u.

⁵ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 111) – dalej jako O.p.

⁶ Zgodnie z tym poglądem samo wyrejestrowanie odbywa się wprawdzie w formie czynności materialno-technicznej, jednakże respektowanie zasad informowania oraz budzenia zaufania do organu podatkowego wymaga zawiadomienia podatnika, a przynajmniej podjęcia próby jego zawiadomienia. W sytuacji określonej przepisem art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. pisemne powiadomienie o wykreśleniu jest możliwe i nie wyklucza kontaktu z istniejącym podatnikiem.

⁷ Wyrok NSA z 21.10.2022 r., I FSK 936/20; z 3.06.2022 r., I FSK 299/22; z 11.09.2021 r., I FSK 1936/17; z 12.08.2021 r., I FSK 1066/21; wyrok WSA w Łodzi z 23.11.2021 r., I SA/Łd 662/21.

⁸ Wyrok NSA z 11.01.2011 r., I FSK 371/10; wyrok NSA z 16.05.2014 r., I FSK 877/13; wyrok WSA w Warszawie z 26.09.2019 r., III SA/Wa 314/19.

⁹ Wyroki WSA w Warszawie z 21.10.2022 r., III SA/Wa 647/22; z 11.03.2022 r., III SA/Wa 1512/21; wyrok WSA we Wrocławiu z 21.12.2021 r., I SA/Wr 600/20.

¹⁰ Na jej pomocniczy charakter względem wykładni językowej wskazywał TK w wyroku z 20.06.2000 r., K 25/99, OTK 2000/5/141).

¹¹ Ustawa z dnia 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2491).

¹² Tak też NSA w wyrokach: z 22.01.2022 r., I FSK 2393/21, LEX nr 3325511; z 13.07.2022 r., I FSK 508/22, LEX nr 3421388; odnośnie do przesłanki zastosowania blokady rachunku zob. Teszner & Pahl, 2024, s. 562 i n.

¹³ Zob. wyroki NSA: z 2.12.2022 r., I FSK 1496/22, LEX nr 3512868; z 13.07.2022 r., I FSK 508/22, LEX nr 3421388, z 17.05.2022 r.; I FSK 371/22, LEX nr 3356882.

¹⁴ NSA odniósł się tu do innej uchwały z 22.04.2002 r., FPS 1/02.

¹⁵ Uchwała 7 sędziów NSA z 24.05.2012 r., II GPS 1/12, ONSAiWSA 2012/4/62; wyrok WSA w Białymstoku z 9.03.2017 r., II SA/Bk 63/17, LEX nr 2249068; wyrok NSA oz. we Wrocławiu z 31.08.1984 r., SA/Wr 430/84, LEX nr 11657.

- ¹⁶ Wylącznym adresatem dyspozycji art. 96 ust. 9 pkt 5 u.p.t.u. jest naczelnik urzędu skarbowego jako organ administracji publicznej. Jako norma kompetencyjna stanowi on podstawę jego działania. Szerzej: Zimmermann, 2016, s. 89 i n.
- ¹⁷ Wyrok TSUE z 3.04.2025 r., C-164/24, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=297539&pageIndex=0&doclang=pl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=859696> (ostęp: 20.05.2025).
- ¹⁸ Zob. wyroki NSA: z 20.11.2024 r., I FSK 933/21, LEX nr 3821966; z 16.11.2023 r., I FSK 1306/23, LEX nr 3658963; zob. też postanowienie NSA z 28.08.2024 r., I FSK 1440/24, LEX nr 3753114.
- ¹⁹ Wyrok WSA w Łodzi z 4.02.2025 r., I SA/Łd 759/24, LEX nr 3830621; wyrok WSA w Poznaniu z 23.01.2024 r., I SA/Po 381/23, LEX nr 3667915.
- ²⁰ Wyrok WSA w Poznaniu z 5.12.2024 r., I SA/Po 517/24, LEX nr 3815015.
- ²¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 21.06.2024 r., I SA/Wr 449/23, LEX nr 3744239.
- ²² Tamże.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Adamiak, B. (1986). *Wadliwość decyzji administracyjnej*. Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Adamiak, B. (2009). Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym. W: W. Mierniec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*. Oficyna Wydawnicza „Unimex”.
- Bojanowski, E., & Lang, J. (2002). *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*. Wydawnictwa Prawnicze PWN.
- Borkowski, J. (2010). Aspekt przedmiotowy regulacji prawa procesowego administracyjnego. W: B. Adamiak, J. Borkowski, & A. Skoczylas (red.), *System prawa administracyjnego. Tom 9. Prawo procesowe administracyjne*. C.H.Beck.
- Brzeziński, B., Kalinowski, M., & Masternak, M. (1999). *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*. ODDK.
- Jamróz, A. (red.). (1994). *Wstęp do nauk prawnych*. Temida 2.
- Jandy-Jendrońska, K., & Jendrońska, J. (1978). *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*. W: T. Rabska, & J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*. Tom III. Ossolineum.
- Korczyński, I. (2009). Podatkowopravny stan faktyczny. W: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. TNOiK.
- Kostecki, A. (1992). Podatkowy stan faktyczny. W: M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*. Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Mastalski, R. (2008). *Stosowanie prawa podatkowego*. Oficyna. A Wolters Kluwer business.
- Morawski, L. (2002). *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*. TNOiK.
- Nita, A. (1999). *Stosunek podatkowopravny. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*. Zakamycze.
- Pietrasz, P., & Siemieniako, J. (2014). Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych. W: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*. Temida 2.
- Szulc, M. (2025, 9 kwietnia). TSUE podważył automatyczne wykreślanie z rejestru VAT. *Gazeta Prawna*. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/9773568.tsue-podwazy-l-automatyczne-wykreslanie-z-rejestru-vat.html>
- Tarno, J. P., & Batorowicz, R. (2009). Pojęcie sprawy sądownoadministracyjnej. W: J. Posłuszny (red.), *Instytucje procesu administracyjnego i sądownoadministracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Ludwikowi Żukowskiemu*. Wyższa Szkoła Prawa i Administracji Przemysł-Rzeszów.
- Teszner, K., & Pahl, B. (2024). Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyludzeń skarbowych (STIR) jako instytucja ogólnego prawa podatkowego – uwagi krytyczne. *Studia Prawnoustrojowe*, (66). <https://doi.org/10.31648/sp.10715>
- Woś, T. (1990). Pojęcie „sprawy” w kodeksie postępowania administracyjnego. *Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo*, (160).
- Woś, T. (2009). W: Woś, T., Knysiak-Molczyk, H., & Romańska, M. *Postępowanie sądownoadministracyjne*. Wolters Kluwer.
- Wróblewski, J. (1988). *Sądowe stosowanie prawa*. Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Zimmermann, J. (2016). *Prawo administracyjne*. Wolters Kluwer.

Orzecznictwo/Judgments

- Postanowienie NSA z 28.08.2024 r., I FSK 1440/24, LEX nr 3753114.
- Uchwała 7 sędziów NSA z 22.04.2002 r., FPS 1/02, ONSA 2002/4/135.
- Uchwała 7 sędziów NSA z 24.05.2012 r., II GPS 1/12, ONSAiWSA 2012/4/62.
- Wyrok NSA oz. we Wrocławiu z 31.08.1984 r., SA/Wr 430/84, LEX nr 11657.
- Wyrok NSA z 11.01.2011 r., I FSK 371/10, LEX nr 951816.
- Wyrok NSA z 16.05.2014 r., I FSK 877/13, ONSAiWSA 2015/3/58.
- Wyrok NSA z 12.08.2021 r., I FSK 1066/21, LEX nr 3347430.
- Wyrok NSA z 11.09.2021 r., I FSK 1936/17, LEX nr 3077905.
- Wyrok NSA z 22.01.2022 r., I FSK 2393/21, LEX nr 3325511.
- Wyrok NSA z 17.05.2022 r., I FSK 371/22, LEX nr 3356882.
- Wyrok NSA z 3.06.2022 r., I FSK 299/22, LEX nr 3368615.
- Wyrok NSA z 13.07.2022 r., I FSK 508/22, LEX nr 3421388.
- Wyrok NSA z 21.10.2022 r., I FSK 936/20, LEX nr 3447820.
- Wyrok NSA z 2.12.2022 r., I FSK 1496/22, LEX nr 3512868.
- Wyrok NSA z 16.11.2023 r., I FSK 1306/23, LEX nr 3658963.
- Wyrok TK z 20.06.2000 r., K 25/99, OTK 2000/5/141.
- Wyrok TSUE z 3.04.2025 r., C-164/24, <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=297539&pageIndex=0&doclang=pl&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=859696>
- Wyrok WSA w Białymstoku z 9.03.2017 r., II SA/Bk 63/17, LEX nr 2249068.
- Wyrok WSA w Łodzi z 23.11.2021 r., I SA/Łd 662/21.
- Wyrok WSA w Łodzi z 4.02.2025 r., I SA/Łd 759/24, LEX nr 3830621
- Wyrok WSA w Poznaniu z 23.01.2024 r., I SA/Po 381/23, LEX nr 3667915.
- Wyrok WSA w Warszawie z 26.09.2019 r., III SA/Wa 314/19.
- Wyrok WSA w Warszawie z 11.03.2022 r., III SA/Wa 1512/21.
- Wyrok WSA w Warszawie z 21.10.2022 r., III SA/Wa 647/2.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 21.12.2021 r., I SA/Wr 600/20.

Dr Krzysztof Teszner

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa i Postępowania Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; doradca podatkowy. Członek: Zespołu Ekspertkiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, Międzynarodowego Centrum Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego oraz Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego VI kadencji. Wykładowca na studiach podyplomowych i szkoleniach podatkowych; specjalizuje się w prawie oraz procedurach administracyjnych, podatkowych i kontrolnych. Jest autorem ponad 160 publikacji tego z zakresu, w tym monografii *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce* (2012), *Rozprawa w postępowaniu podatkowym* (2014). Jest również redaktorem naukowym *Komentarza do ustawy o Krajowej Administracji skarbowej* (2024), współautorem *Komentarza do Ordynacji podatkowej* (red. nauk. L. Etel) T. 1 i 2 (2022); redaktorem naczelnym czasopisma „Procedury Administracyjne i Podatkowe” (2017–2021).

Dr Krzysztof Teszner

PhD – Doctor of Law, Assistant Professor at the Department of Administrative Law and Procedure at the Faculty of Law of the University of Białystok; tax advisor. Member of: the Expert Team for Local Tax Law, the International Centre of Public Finance and Tax Law and the State Examination Commission for Tax Advisory Services of the 6th term. Lecturer in postgraduate studies and tax training specialising in administrative, tax and control law and procedures. Author of over 160 publications in this field, including the monograph *Tax Administration and Fiscal Control in Poland* (2012), *Hearing in tax proceedings* (2014). Scientific editor of *Commentary on the Act on National Revenue Administration* (2024), co-author of *Commentary on the Tax Ordinance Act* (ed. L. Etel) Vol. 1 and 2 (2022); editor-in-chief of the journal “Administrative and Tax Procedures” (2017–2021).

**ZAPOWIEDŹ****WALDEMAR KOZIOŁ**

**FUNKCJONOWANIE SYSTEMU
BANKOWEGO W WARUNKACH DEFLACJI.
WNIOSKI Z PRZYPADKU JAPONII
1990–2005**

Głównym problemem badawczym, wokół którego koncentrują się rozważania autora tej pracy, jest analiza funkcjonowania systemów i instytucji bankowych działających w warunkach deflacji, w szczególności określenie obszarów ich wrażliwości na procesy deflacyjne oraz uwarunkowań ich efektywności mierzonej przede wszystkim relacją kosztów do przychodów. Monografia jest efektem kilku lat badań nad funkcjonowaniem systemu finansowego, przede wszystkim sektora bankowego i tworzących go instytucji, w warunkach deflacyjnych.

Więcej informacji na: www.pwe.com.pl