t. LXXIV • nr 5/2021 (875) • DOI 10.33226/0137-5490.2021.5.7

GLOSY

Dr Krzysztof Teszner

Uniwersytet w Białymstoku
ORCID: 0000-0002-7398-582X
e-mail: k.teszner@uwb.edu.pl

Zakres sądowej kontroli blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy — glosa do wyroku NSA z 27.04.2020 r., I FSK 491/20[1]

Scope of judicial control of the blocking of an entrepreneur's bank account — a gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 27 April 2020, I FSK 491/20

Streszczenie

Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczy problematyki kontroli stosowania przez administrację skarbową blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy z powodu możliwości jego wykorzystywania do wyłudzeń skarbowych. Trafny jest pogląd Sądu, że przesłanki krótkiej blokady rachunku podlegają kontroli sądowoadministracyjnej. Wynika to z prokonstytucyjnej wykładni art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej. Nie można natomiast zaaprobować że stanowiska Sądu, że kontrola przesłanek krótkiej blokady jest możliwa dopiero w wyniku zaskarżenia postanowienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) w przedmiocie przedłużenia na czas oznaczony blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy.

Słowa kluczowe: blokada rachunku bankowego, ordynacja podatkowa, postępowanie sądowo-administracyjne

JEL: K22, K23, K34

Abstract

The judgment of the Supreme Administrative Court concerns the issue of control of the application of the blockade of the entrepreneur's bank account by the tax administration due to the possibility of its use for tax frauds. The Court's view that the premises of a short account blockade are subject to court-administrative control is correct. This results from the pro-constitutional interpretation of Article 119zv § 1 and Article 119zw § 1 of the Tax Ordinance. However, the position of the Court that the control of the premises of a short blockade is possible only as a result of an appeal against the decision of the Head of The National Fiscal Administration (KAS) on the extension of the blockade of the entrepreneur's bank account for a fixed period cannot be approved.

Keywords: bank account blocking, tax ordinance, administrative court proceedings

Teza

Zgodna z konstytucyjnymi zasadami wykładnia i analiza treści art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że przesłanki tzw. krótkiej blokady rachunku podlegają kontroli sądowo-administracyjnej na podstawie art. 134 § 1 w zw. z art. 135 p.p.s.a. w przypadku zaskarżenia postanowienia Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia tejże blokady na czas oznaczony.

Wprowadzenie

Glosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zasługuje na uwagę z kilku względów. Po pierwsze, dotyczy ważnej z punktu widzenia przedsiębiorców — podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 119zg pkt 4 Ordynacji podatkowej (dalej jako: o.p.)[2] — i mało jeszcze obecnej w orzecznictwie sądowym problematyki kontroli stosowania przez administrację skarbową blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy z powodu możliwości wykorzystywania prowadzonych na nim operacji bankowych do wyłudzeń skarbowych. Po drugie, stanowi niezbyt częsty przykład wypowiedzi NSA zawierającej prokonstytucyjną wykładnię tych przepisów prawa podatkowego, których wprowadzenie jako ważny element uszczelniania systemu podatkowego budził istotne wątpliwości w kwestii ich zgodności z ustawą zasadniczą. Po trzecie, przedmiotowy wyrok, chociaż wydany na posiedzeniu niejawnym (skarżący Szef KAS zrzekł się rozprawy) jest wzmocniony tezą. Jest więc niewątpliwie cenną wskazówką udzieloną wojewódzkim sądom administracyjnym odnośnie do głębokości orzekania w sprawach ze skargi na postanowienie Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia uprzednio ustanowionej blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy. U przedsiębiorców natomiast będzie wzmacniał poczucie bezpieczeństwa prawnego, że określone działania administracji skarbowej nie są poza kontrolą sądową.

Już na wstępie należy stwierdzić, że zasadnicze motywy rozstrzygnięcia podjętego przez Naczelny Sąd Administracyjny zasługują generalnie na aprobatę. Prawidłowe odkodowanie treści art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 o.p. nie jest bowiem możliwe inaczej niż przez odwołanie się do zasad konstytucyjnych. Niemniej jednak argumentacja zawarta w uzasadnieniu wyroku może budzić pewne wątpliwości, gdyż nie wyczerpuje istoty problemu i stwarza obszar do dalszej pogłębionej dyskusji.

Istota sporu

W skardze kasacyjnej Szef KAS zakwestionował wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22.11.2019 r. (sygn. III SA/Wa 2369/19) uchylający postanowienie tegoż organu z 12.09.2019 r. przedłużające termin blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy. W jego ocenie sąd pierwszej instancji bezzasadnie uznał, że organ odwoławczy naruszył szereg zasad postępowania podatkowego (w tym zasadę dwuinstancyjności postępowania wyrażoną w art. 127 o.p.), nie rozpatrując dokumentów dołączonych przez stronę do zażalenia na postanowienie o przedłużeniu blokady rachunku, a także nie gromadząc w aktach sprawy materiału dowodowego dotyczącego podmiotów występujących na wcześniejszych etapach obrotu gospodarczego i świadczącego o ich udziale w wyłudzeniach skarbowych. Zdaniem Szefa KAS wspomniany brakujący materiał dowodowy zgłoszony wraz z zażaleniem dotyczy przesłanek ustanowienia wcześniej blokady (tzw. blokady krótkiej — 72-godzinnej), która nie może być przedmiotem oceny przez sąd w zaskarżonym postanowieniu.

Skarżący organ podniósł również zarzut naruszenia przez sąd pierwszej instancji przepisu art. 134 § 1 ustawy — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej jako: p.p.s.a.)[3] w związku z art. 119 zv § 1 o.p. przez wykroczenie poza granice rozstrzygania w sprawie. W jego ocenie nieprawidłowo objęto sądową kontrolą nie tylko zaskarżone postanowienie z 12.09.2019 r. przedłużające termin blokady rachunków bankowych strony, ale również czynność materialnotechniczną w postaci ustanowienia przez Szefa KAS wcześniejszej 72-godzinnej blokady tych rachunków bankowych i to w sytuacji, gdy (w stanie prawnym obowiązującym w dacie orzekania) przedmiotowa czynność materialnotechniczna była niezaskarżalna zarówno w toku postępowania administracyjnego, jak i sądowoadministracyjnego.

Z uwagi na tak postawione zarzuty NSA trafnie uznał za istotę sporu w postępowaniu ze skargi kasacyjnej to, czy sąd administracyjny — w ramach sądowej kontroli postanowienia w przedmiocie przedłużenia terminu blokady rachunku bankowego (na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż trzy miesiące — art. 119zw § 1 o.p.) — jest uprawniony także do badania przesłanek ustanowienia „krótkiej blokady" rachunku bankowego stosownie do art. 119zv § 1 o.p.

Główne motywy rozstrzygnięcia

NSA, oddalając skargę kasacyjną, podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym ocena postanowienia przedłużającego termin blokady rachunku skarżącego przedsiębiorcy na okres trzech miesięcy wymaga również przeprowadzenia ustaleń co do skuteczności i prawidłowości blokady dokonanej na okres 72 godzin, bezpośrednio poprzedzającej skarżone postanowienia. Obie blokady, tj. krótka (na 72 godziny) oraz ją przedłużająca na czas określony (maksymalnie trzy miesiące) są bowiem ze sobą powiązane. Poprzestanie przez organ podatkowy w postępowaniu zażaleniowym na materiale dowodowym zebranym na etapie wydawania postanowienia z 22.08.2019 r. w sytuacji, gdy strona przedstawiła szereg dokumentów, podważając analizę ryzyka determinującą „krótką blokadę", naruszało zasadę dwuinstancyjności postępowania uregulowaną w art. 127 o.p. Rzeczone dokumenty podważały bowiem ustalenia analizy, że spółka nie prowadziła rzeczywistej działalności gospodarczej, a jedynym celem jej funkcjonowania było sztuczne wydłużenie łańcucha transakcji tymi samymi towarami.

Uznając pogląd wojewódzkiego sądu administracyjnego za prawidłowy, NSA stwierdził, że przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do istotnego naruszenia zasad konstytucyjnych, w tym zasady dwuinstancyjności. Odwołując się do art. 78 Konstytucji RP, sąd kasacyjny

przypomniał, że prawo strony do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji dotyczy tak postępowania sądowego, jak i administracyjnego. Wynika z niego skierowany do prawodawcy postulat takiego ukształtowania procedury, aby przewidywała prawo wniesienia przez stronę środka zaskarżenia (środka prawnego) umożliwiającego weryfikację podjętego w pierwszej instancji orzeczenia lub decyzji. Co się tyczy wyjątków od zasady zaskarżalności orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, to wymagają one ustanowienia w ustawie, a wprowadzone ograniczenie powinno spełniać warunki wynikające z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. NSA odwołał się przy tym do poglądu Trybunału Konstytucyjnego wyrażonego w przywołanych wyrokach, zgodnie z którym przewidziana w Konstytucji RP możliwość wprowadzenia wyjątków od zasady zaskarżalności orzeczeń lub decyzji wydanych w pierwszej instancji nie oznacza dowolności czy też pełnej, niczym nieskrępowanej swobody ustawodawcy (chociaż Konstytucja nie wskazuje ani zakresu podmiotowego, ani przedmiotowego dopuszczalnych wyjątków). Odstępstwo od reguły wynikającej z art. 78 Konstytucji RP powinno być podyktowane szczególnymi okolicznościami, które usprawiedliwiałyby pozbawienie strony postępowania możliwości wniesienia środka odwoławczego. Jak bowiem zaznaczył Trybunał, takie wyjątki powinny być ustanowione na podstawie istotnego materialnego lub proceduralnego kryterium, pozwalającego w sposób jasny i przekonywający uzasadnić odstępstwo od zasady dwuinstancyjności, a przy tym nie mogą jednocześnie naruszać innych norm konstytucyjnych.

Następnie NSA odwołał się do zasady prawa do sądu wyrażonej w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, wyjaśniając jej zakres. W ocenie sądu powyższe prawo obejmuje zarówno prawo do wymiaru sprawiedliwości, czyli merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawach z zakresu praw jednostki, jak i prawo do sądowej kontroli aktów, które godzą w konstytucyjne prawa i wolności jednostki. W tym ostatnim przypadku sąd realizuje czynności z zakresu ochrony prawnej, chroniąc jednostkę przed arbitralnością działań podmiotu sprawującego władztwo publiczne. Ważnym elementem prawa do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy, na który zwrócił uwagę sąd kasacyjny, jest prawo do zaskarżenia orzeczenia wydanego w pierwszej instancji oraz rozpoznanie sprawy w postępowaniu dwuinstancyjnym. Odwołał się przy tym do wyroków Trybunału Konstytucyjnego wskazujących na cel dwuinstancyjności postępowania — zapewnienie zapobiegania pomyłkom i arbitralności w pierwszej instancji, oraz do ugruntowanego poglądu w orzecznictwie Trybunału, zgodnie z którym konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji stanowi istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej. Zasada ta wynika nie tylko z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ale także z art. 2 Konstytucji, i jest „wartością samą w sobie”[4].

Powyższe rozważania NSA odniósł do istoty sporu, konstatując, że ograniczenie kontroli jedynie do postanowienia Szefa KAS w przedmiocie tzw. długiej blokady, w sytuacji braku możliwości zainicjowania przez podatnika instancyjnej kontroli rozstrzygnięcia Szefa KAS dotyczącego blokady na 72 godziny, narusza przywołane konstytucyjne zasady. Zarzuty skargi kasacyjnej zmierzające do podważenia stanowiska sądu pierwszej instancji są więc nieuzasadnione. Wykładnia i analiza treści art. 119zv § 1 o.p. i art. 119zw § 1 o.p. w zgodzie z konstytucyjnymi zasadami prowadzi do wniosku, że przesłanki tzw. krótkiej blokady rachunku podlegają kontroli sądowoadministracyjnej na podstawie art. 134 § 1 p.p.s.a. i art. 135 p.p.s.a. w przypadku zaskarżenia postanowienia Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia tejże blokady na czas oznaczony.

Ocena stanowiska NSA

Stanowisko sądu odnośnie do konieczności wykładni art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 o.p. w zgodzie z zasadami konstytucyjnymi należy jednoznacznie podzielić. Podkreślana w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego potrzeba dokonywania prokonstytucyjnej wykładni przepisów prawa jest szczególnie istotna, zwłaszcza gdy nowe regulacje już na etapie ich wprowadzania wzbudzają wątpliwości co do ich zgodności z ustawą zasadniczą jako nadmiernie ingerujące w podstawowe gwarancje i swobody obywateli. Odwołując się do tzw. prowolnościowej wykładni przepisów prawa, silnie akcentowano konieczność umocowania działań władzy publicznej w przepisach ustawy, podnosząc jednocześnie konieczność wyjaśniania na korzyść jednostki niejasności dotyczących jej sytuacji prawnej oraz różnych zachowań wynikających z nieostro zakreślonych przepisów (Chróścielewski i Kmieciak, 2005, s. 90). W doktrynie podkreśla się, iż w tym duchu powinny być również interpretowane niektóre przepisy regulujące zasady opodatkowania (Stachurski, 2010, s. 506 — w zakresie opodatkowania VAT dostawy towarów w systemie tax free).

W glosowanym wyroku NSA posunął się jeszcze dalej, wskazując na konieczność interpretacji przepisów art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 o.p. z uwzględnieniem zasad, które poza niewątpliwą warstwą aksjologiczną stanowią o prawach podmiotowych jednostki. W określonej sytuacji — wniesienia środka zaskarżenia — tj. zażalenia na postanowienie o przedłużeniu blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy, pojawia się bowiem kwestia ustalenia właściwego zakresu przedmiotowego postępowania zażaleniowego, a następnie urzeczywistnienia prawa do uruchomienia sądowej kontroli na wydane w tym postępowaniu rozstrzygnięcie. Ta ostatnia nie może być iluzoryczna, ponieważ skarga na postanowienie wydane w sprawach, o którym mowa w art. 119zzb § 5 w związku z art. 119zw § 1 o.p., powinna spełniać wymóg środka zaskarżenia w rozumieniu art. 78 zd. 1 Konstytucji RP. Użycie w tym przepisie ogólnego pojęcia „zaskarżenie” stwarza możliwość objęcia jego zakresem różnych środków prawnych specyficznych dla danej procedury, których

wspólną cechą jest umożliwienie stronie postępowania uruchomienia weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia lub decyzji. Jednakże dopuszczenie w treści art. 78 zd. 2 Konstytucji RP wyjątków może stwarzać uzasadnione wątpliwości, czy wyżej wskazane pojęcie należy odnosić wyłącznie do środków odwoławczych o charakterze dewolutywnym, czy również do środków zaskarżenia o innym charakterze (Teszner, 2010, s. 166). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego został wyrażony pogląd, że konstytucyjna kwalifikacja konkretnych środków zaskarżenia, pozostawionych przez prawodawcę do dyspozycji strony, powinna uwzględniać całokształt unormowań determinujących przebieg danego postępowania. Niezbędne jest odniesienie się zwłaszcza do rodzaju sprawy rozstrzyganej w danym postępowaniu, jak również do struktury organów podejmujących rozstrzygnięcie, a finalnie także do konsekwencji oddziaływania innych zasad i norm konstytucyjnych, w szczególności zasady prawa do sądu[5]. W orzecznictwie tym podkreśla się — co trafnie zauważył również NSA w glosowanym wyroku — że konstytucyjne prawo zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji stanowi bardzo istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej. Ze względu na wynikające z art. 2 Konstytucji RP gwarancje sprawiedliwości społecznej, bardziej sprzyjający realizacji tej zasady jest model postępowania (a przy tym model organów administracji skarbowej), w którym zaskarżenie rozstrzygnięcia skutkuje uruchomieniem działania organu wyższej instancji. Wprawdzie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dopuszczano sytuacje, w których zaskarżenie powoduje jedynie ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał decyzję lub orzeczenie w pierwszej instancji, jego wprowadzenie winno być jednak uzasadnione i należycie umotywowane. Odnosi się to zwłaszcza do sytuacji, gdy w strukturze administracji występuje organ wyższego stopnia nad organem umocowanym do wydania rozstrzygnięcia.

Odnosząc powyższe ustalenia do sprawy zawisłej przed sądem administracyjnym, należy zauważyć, że wniesienie zażalenia jako środka zaskarżenia na postanowienie Szefa KAS przedłużające termin blokady rachunku przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 119zw § 1 o.p., nie powoduje przeniesienia postępowania do organu wyższego stopnia. Rozpatruje je ten sam organ w terminie siedmiu dni, stosując przepisy o postępowaniu odwoławczym. Ze względu na odesłanie zawarte w art. 119zzb §4 o.p. odpowiednie zastosowanie ma tu bowiem art. 221 §1 o.p. i art. 239 o.p. W konsekwencji gwarancja dwukrotnego rozpoznania sprawy wydaje się czysto iluzoryczna, a namiastkę zachowania dwuinstancyjności zapewniają jedynie przepisy o wyłączeniu pracownika (art. 130 o.p.) oraz upoważnienia pracownika urzędu obsługującego Szefa KAS do załatwiania spraw w jego imieniu (art. 143 §1 i §2 pkt 5 o.p.). Trudno przypuszczać, by w wyniku przeprowadzenia postępowania zażaleniowego organ ten był skłonny do zmiany własnego rozstrzygnięcia o zarządzeniu tzw. długiej blokady opartego na kryteriach typowo ocennych (jak uzasadniona obawa niewykonania przez podmiot kwalifikowany zobowiązania podatkowego). Stąd wniesienie przez stronę zażalenia na postanowienie Szefa KAS jest podyktowane wyłącznie wypełnieniem wymogu wyczerpania środka zaskarżenia (art. 52 §1 i 2 p.p.s.a.) przed zainicjowaniem sądowej kontroli.

Niemniej jednak z uznaniem należy przyjąć dostrzeżenie przez NSA związku między blokadą długą na czas określony (maksymalnie trzy miesiące) a poprzedzającą ją tzw. blokadą krótką na okres do 72 godzin. Ustanowienie blokady krótkiej, o której mowa w art. 119zv §1 o.p., jest dokonywane na podstawie żądania Szefa KAS opartego na posiadanych przez niego informacjach (w tym informacji o wskaźniku ryzyka przekazanym przez izbę rozliczeniową), a zwłaszcza na wynikach dokonanej przez ten organ analizy ryzyka wykorzystywania banków do wyłudzeń skarbowych. Informacje te oraz wyniki analizy ryzyka są niejawne dla przedsiębiorcy i nie mają odzwierciedlenia w aktach sprawy, ponieważ ich gromadzenie odbywa się poza postępowaniem jurysdykcyjnym. Co więcej, do zarządzenia blokady krótkiej nie jest wymagane wykazanie faktu wykorzystywania przez przedsiębiorcę działalności banków do wyłudzeń skarbowych, ale sama możliwość (prawdopodobieństwo) tego wykorzystywania. W praktyce więc przedsiębiorca może odnieść się formalnie do zasadności zarządzenia blokady krótkiej i przedstawić dowody podważające jej zasadność dopiero po otrzymaniu postanowienia Szefa KAS o przedłużeniu blokady, wraz z wniesieniem zażalenia na to postanowienie. Jeżeli więc podatnik zażądał przeprowadzenia dowodu z przedłożonych dokumentów, oraz zwracał uwagę na okoliczności podważające wyniki analizy ryzyka wskazujące, że przedsiębiorca nie prowadził rzeczywistej działalności gospodarczej, a jedynie tę działalność pozorował z zamiarem wydłużenia łańcucha transakcji, to Szef KAS nie mógł uchylić się od oceny tych dowodów tylko z tego powodu, że dotyczyły dopuszczalności zastosowania krótkiej blokady rachunku bankowego i skupić się wyłącznie na ocenie przesłanek określonych w art. 119 zw §1 o.p. Na mocy odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów działu IV o.p.[6] organ ten jest w postępowaniu zażaleniowym związany zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) oraz obowiązkiem zgromadzenia całego materiału dowodowego, a przy tym uwzględnienia tych żądań przeprowadzenia dowodu, których przedmiotem są okoliczności mające znaczenie dla sprawy (niestwierdzone wystarczająco innym dowodem). Należy przy tym podkreślić, że zakwestionowanie wyników analizy ryzyka wskutek przeprowadzenia przeciwdowodu może w konsekwencji prowadzić do wniosku, że zarządzenie blokady krótkiej było niedopuszczalne, a tym samym obarczone wadą było wydanie postanowienia o jej przedłużeniu (nie ma blokady krótkiej — nie ma więc możliwości prawnej przedłużenia jej terminu). Przepis art. 119zv o.p. *in fine* wskazuje na dopuszczalność zarządzenia blokady krótkiej rachunku bankowego tylko w sytuacji, gdy jest ona konieczna, by przeciwdziałać wykorzystaniu rachunku bankowego do wyłudzenia skarbowego. Dowody przestawione przez podatnika w postępowaniu zażaleniowym mogą więc prze-

mawiać za zastosowaniem środka nieproporcjonalnego do osiągniętego rezultatu, a nawet za zastosowaniem środka łagodniejszego w skutkach, np. w sytuacji, gdy organ podatkowy nie ma do czynienia ze znikającym podatnikiem.

Trafnie zatem NSA wywiódł, że ograniczenie się wyłącznie do przesłanek istnienia obawy niewykonania zobowiązania podatkowego i do ustalenia, czy to zobowiązanie przekracza równowartość 10 000 euro, tj. do przesłanek uzasadniających termin przedłużenia blokady rachunku bankowego, prowadziłoby do poważnego naruszenia zasad konstytucyjnych[7]. Odnosi się to nie tylko do postępowania zażaleniowego, ale też do sądowej kontroli przez wojewódzki sąd administracyjny podjętego w nim postanowienia. W ramach kontroli sądowoadministracyjnej należy więc poddać ocenie przesłanki zastosowania przez organ tzw. krótkiej blokady, na podstawie art. 134 § 1 oraz art. 135 p.p.s.a. Zaskarżenie postanowienia Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia krótkiej blokady na czas oznaczony rodzi bowiem konieczność ustalenia pojęcia sprawy na potrzeby postępowania sądowoadministracyjnego. W doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że granice zaskarżenia aktu lub czynności nie zawsze pokrywają się z granicami rozpoznania sprawy przez sąd, a te ostatnie mogą być nawet szersze. Z treści art. 134 § 1 p.p.s.a. wynika, iż granice rozpoznania sprawy przez sąd administracyjny wyznaczone są przez granice sprawy administracyjnej, która powinna być rozumiana w znaczeniu materialnoprawnym (Jagielska, Jagielski, Stankiewicz, 2013, s. 554). Rozstrzyganie przez sąd w granicach danej sprawy będzie skutkowało objęciem przez sąd zakresem rozpoznania wszystkich czynności i aktów wydanych w danej sprawie administracyjnej, niezależnie od tego, w jakim stadium postępowania i w jakim trybie zostały podjęte[8]. Unormowana w art. 135 p.p.s.a. tzw. głębokość orzekania stanowi bowiem podstawę do objęcia sądową kontrolą wszystkich aktów i czynności podjętych we wszystkich postępowaniach, prowadzonych w granicach sprawy, której skarga dotyczy, jednakże pod warunkiem, że jest to niezbędne do końcowego załatwienia tej sprawy.

Kwestie problemowe na kanwie rozstrzygnięcia NSA

Zastosowanie wyżej wskazanych ustawowych reguł odnoszących się do głębokości orzekania jest możliwe dopiero w wyniku zaskarżenia postanowienia Szefa KAS w przedmiocie przedłużenia blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy na czas oznaczony. Poza rozważaniem NSA pozostała natomiast kwestia objęcia sądową kontrolą krótkiej blokady rachunku bankowego (na okres do 72 godzin) w sytuacji, gdy blokady tej nie przedłużono. Oczywiście NSA, związany granicami skargi kasacyjnej, rozpoznawał sprawę w granicach wniesionych zarzutów (podstaw zaskarżenia). Niemniej jednak wydaje się, że skoro w drugim z zarzutów podniesiono jako nieprawidłowe objęcie sądową kontrolą (poza zaskarżonym postanowieniem przedłużającym blokadę) niezaskarżalną w postępowaniu administracyjnym i sądowoadministracyjnym czynność materialnotechniczną polegającą na ustanowieniu przez Szefa KAS wcześniejszej krótkiej, 72-godzinnej blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy, niezbędne staje ustalenie przez sąd formy prawnej działania Szefa KAS zarządzającego tę blokadę w kontekście ewentualnego objęcia jej sądową kontrolą.

W uzasadnieniu glosowanego wyroku rozważań na ten temat nie odnajdujemy. W mojej ocenie jego teza nie może być rozumiana *a contrario*. Nie można zatem aprioryczne uznać, że poprzestanie przez Szefa KAS na zarządzeniu krótkiej blokady rachunku bankowego, która z upływem 72 godzin wygaśnie, czy niezaskarżenie postanowienia tego organu przedłużającego na czas oznaczony ustanowioną wcześniej blokadę, automatycznie pozostawia poza jakąkolwiek sądową kontrolą przesłanki ustanowienia tzw. krótkiej blokady rachunku bankowego. Byłoby to w oczywisty sposób niezgodne z zasadami konstytucyjnymi. Nie można przy tym pomijać analizy treści art. 119zv § 1 o.p. z uwzględnieniem wykładni celowościowej i funkcjonalnej, która powinna prowadzić do ustalenia charakteru prawnego żądania Szefa KAS, o którym mowa w tym przepisie.

Podejmując rozważania w tej materii, należy zauważyć, że art. 119zv o.p. uległ zasadniczej przebudowie po 22.08.2018 r., a z dniem 1.07.2019 r. zaczęły również obowiązywać nowo dodane jego § 4b–4d. Wprowadzone zmiany sprowadzały się przede wszystkim do zmiany formy prawnej zarządzenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego oraz zniesienia możliwości zaskarżenia blokady tego rachunku dokonanej na okres do 72 godzin, jak też możliwości zaskarżenia ograniczenia zakresu tej blokady. W stanie prawnym obowiązującym jeszcze przed 22.08.2018 r. Szef KAS wydawał postanowienie o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego, na które przysługiwał wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy[9], a następnie skarga do sądu administracyjnego. Jak można odczytać w uzasadnieniu projektu nowelizacji, intencją ustawodawcy było zniesienie możliwości zaskarżenia blokady wprowadzonej na okres do 72 godzin. Wskazywano bowiem, że na tym etapie sprawy sądowa kontrola, nawet w trybie skróconym, nie może być przeprowadzona przed upływem wyżej wskazanego terminu i tym samym nie może spowodować niezwłocznego uchylenia krótkiej blokady. Kolejny podnoszony argument, to prewencyjny charakter blokady i konieczność zachowania poufności systemu działań operacyjnych namierzających przestępstwa oraz krótki czas trwania blokady. Zwrócono też uwagę na zbyt krótki okres (72 godziny) uniemożliwiający rzetelne rozpatrzenie wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy przy jednoczesnym zapewnieniu środka zaskarżenia na postanowienie o przedłużeniu terminu blokady na okres do trzech miesięcy[10]. W konsekwencji za niecelowe uznano wydawanie przez Szefa KAS postanowienia o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego. Godzi się zauważyć, że organ ten w poprzednim stanie prawnym rów-

nież kierował do instytucji finansowej żądanie blokady rachunku bankowego, jednakże po otrzymaniu od banku informacji zwrotnej o jej dokonaniu oraz o saldzie środków obligowany był doręczyć niezwłocznie przedsiębiorcy postanowienie o krótkiej blokadzie. Odesłanie zawarte w art. 119zzb §4 o.p. nakazywało przy tym w zakresie nieuregulowanym odpowiednie stosowanie do postępowań przepisów działu IV o.p., w tym o doręczeniach. Już wówczas w kontekście powyższego odesłania pojawiły się w doktrynie poważne wątpliwości, czy należałoby tym samym uznać wydawane postanowienia za akty administracyjne o charakterze orzeczeń kończących postępowanie podatkowe, czy też chodzi tu raczej o czynność faktyczną, dla której tylko przewidziana została forma postanowienia (Szubiakowski, 2018). Oczywiście kwestie te mają istotne znaczenie nie tylko z uwagi na inne kryteria oceny przedmiotu sądowej kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, ale również z tej przyczyny, że pominięcie gwarancji procesowych przewidzianych w dziale IV o.p. w ramach odpowiedniego stosowania przepisów byłoby trudne do pogodzenia ze standardami konstytucyjnymi wyznaczonymi treścią art. 2 i 7 Konstytucji RP[11].

Już w nowym stanie prawnym, zgodnie z art. 119zv § 3 pkt 1 o.p. Szef KAS nie wydaje postanowienia o blokadzie rachunku bankowego przedsiębiorcy, ale przekazuje bankom oraz SKOK żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego. Przepis art. 119zv § 2 o.p. wskazuje, iż żądanie to zawiera oznaczenie numeru rachunku podmiotu kwalifikowanego, którego dotyczy żądanie, i okres blokady tego rachunku. W tej sytuacji istotnego znaczenia nabiera ustalenie, czym jest to żądanie oraz jakie skutki prawne wywołuje wobec określonych podmiotów, gdyż treść żądania blokady krótkiej odpowiada zakresem przedmiotowym treści poprzednio obowiązujących postanowień o blokadzie rachunku. Bez wątpienia przyjęty tryb postępowania jest odformalizowany, jednak wysoce kontrowersyjny, wobec skreślenia dotychczasowego § 2 pkt 3 i rezygnacji z pouczenia o treści przepisów określających prawa i obowiązki podmiotu kwalifikowanego (przedsiębiorcy), którego dotyczy blokada, wymaganego w uprzednio wydawanych postanowieniach. Przedsiębiorca został więc pozbawiony nie tylko prawa do obrony i środka zaskarżenia, ale także prawa do informacji. Instytucja finansowa nie może bowiem z urzędu ujawnić mu informacji o przekazaniu żądania krótkiej blokady rachunku lub o jej dokonaniu. Zgodnie z art. 119zv § 4b o.p. informacja taka jest przekazywana przez bank wyłącznie na wniosek przedsiębiorcy po poinformowaniu o nim Szefa KAS i uprzednim potwierdzeniu przez niego wykonania wszystkich przekazanych żądań blokady rachunków tego przedsiębiorcy (podmiotu kwalifikowanego). Szef KAS przekazuje mu natomiast, stosownie do §6 tego przepisu, zawiadomienie o blokadzie jego rachunku zawierające dane określone w żądaniu (żądaniach) dokonania blokady rachunku (rachunków). Zastosowanie takiego trybu oraz formy czynności materialnotechnicznej do zawiadomienia powoduje „wymknięcie się" postępowania w przedmiocie krótkiej blokady spoza jakiejkolwiek procedury jurysdykcyjnej mimo odesłania do odpowiedniego stosowania do postępowań przepisów działu IV o.p. Jak bowiem zostało utrwalone w doktrynie (Nowacki, 1964, s. 374, Morawski, 2002, s. 300) i judykaturze[12], odpowiednie stosowanie przepisów może polegać nie tylko na stosowaniu danego przepisu wprost, ale także z modyfikacją albo jego zupełnym pominięciu.

Wprowadzone rozwiązanie od początku budzi poważne wątpliwości odnośnie do zgodności z Konstytucją i nie przekonuje stanowisko ustawodawcy, że jest zgodne z zasadami i standardami konstytucyjnymi. Ograniczenie konstytucyjnej zasady prawa do sądu nie może być usprawiedliwione koniecznością zapewnienia środków na funkcjonowanie państwa oraz iluzorycznością gwarancji procesowych w przypadku krótkich blokad[13]. Nie przekonuje też zupełnie argument odnoszący się do ryzyka, że pozostawienie instytucji zaskarżalności blokady rachunku skutkować będzie koniecznością uzasadnienia przesłanek blokady na okres do 72 godzin w toku postępowania administracyjnego i sądowego, co rodzi ryzyko ujawnienia algorytmów stosowanych przez Szefa KAS w ramach systemu analizy ryzyka. Informacje o wynikach analizy ryzyka oraz inne informacje i dokumenty wskazane w Dziale IIIB o.p. są przecież zabezpieczone i chronione tajemnicą skarbową[14]. Odstąpienie od wydawania postanowienia w sprawie zarządzenia blokady krótkiej na rzecz kierowania przez Szefa KAS do banku żądania blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy nie tylko nie da się pogodzić z konstytucyjną zasadą dwuinstancyjności postępowania, ale także stanowi klasyczny przykład ucieczki administracji od aktu administracyjnego w kierunku innych, bliżej nieokreślonych form działania. Działanie takie w mojej ocenie jest niepożądane i stwarza iluzoryczne gwarancje procesowe w ewentualnym postępowaniu cywilnym, gdyby konsekwencją blokady rachunku było powstanie szkody u podmiotu kwalifikowanego (Teszner, 2020). Do uruchomienia postępowania odszkodowawczego, opartego na przesłance niezgodnego z prawem działania organu władzy publicznej, otwiera drogę dopiero orzeczenie sądu administracyjnego. Konsekwencją sprawowania sądowej kontroli działalności administracji publicznej pod kątem zgodności z prawem jest bowiem uchylenie aktu, stwierdzenie bezskuteczności czynności, a ponadto uznanie uprawnienia lub obowiązku wynikającego z przepisów prawa (art. 146 § 1 i 2 p.p.s.a.).

Ustalenia charakteru prawnego żądania Szefa KAS dokonania blokady rachunku bankowego nie sposób doszukać się w uzasadnieniu glosowanego wyroku. Być może dla składu orzekającego NSA było to kwestią wtórną w kontekście art. 135 p.p.s.a. umożliwiającego (w ramach tzw. głębokości orzekania) objęcie sądową kontrolą wszystkich aktów i czynności podjętych w granicach danej sprawy. Niemniej jednak trafnie zwraca się uwagę w judykaturze, że postępowanie w sprawie krótkiej (72-godzinnej) blokady i postępowanie w sprawie przedłużenia blokady operują zupełnie innymi przesłankami[15]. Odnośnie do blokady krótkiej organ podatkowy musi nie tylko opierać się na wynikach analizy ryzyka i posiadanych

informacjach, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, ale także ma obowiązek wykazać, że blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać[16]. Zastosowanie krótkiej blokady może więc okazać się środkiem zbyt dotkliwym i nieproporcjonalnym w przypadku możliwości zastosowania innych form zabezpieczenia należności podatkowych. Ponadto do przedłużenia w formie postanowienia krótkiej blokady wcale nie musi dojść, a art. 119zv §1 o.p. nie ogranicza w ponownym zastosowaniu krótkiej blokady wobec tego samego przedsiębiorcy w przypadku zaktualizowania informacji będących w posiadaniu Szefa KAS oraz wyników analizy ryzyka. Kwestią istotną jest więc ustalenie, czy żądanie przez ten organ blokady rachunku bankowego nakłada na dany podmiot określone obowiązki bądź ogranicza uprawnienia, gdyż wbrew intencjom prawodawcy, żądanie to będzie podlegało sądowej kontroli.

Wydaje się, że żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wbrew intencji prawodawcy może jednak podlegać sądowej kontroli administracji na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Żądanie Szefa KAS jako organu administracji publicznej jest bowiem pisemną dyspozycją skierowaną do banku albo SKOK, nakładającą obowiązek jego wykonania przez czynność blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy. Niewykonanie tego obowiązku — nawet w sytuacji, gdy w ocenie instytucji finansowej blokada rachunku jest bezzasadna — zostało obwarowane rygorem nałożenia na nią kary pieniężnej na podstawie art. 119zzh § 2 o.p. Przedmiotowe żądanie Szefa KAS można zakwalifikować jako inny akt niebędący decyzją ani postanowieniem albo jako czynność z zakresu administracji publicznej, jednakże nakładającą określone obowiązki na podmiot zewnętrzny. Wykonanie tego żądania przez instytucję finansową powoduje czasowe pozbawienie przedsiębiorcy uprawnienia do dysponowania własnym rachunkiem bankowym oraz środkami pieniężnymi zdeponowanymi na tym rachunku. Nie jest on wprawdzie bezpośrednim adresatem działania administracji skarbowej polegającej na żądaniu blokady rachunków bankowych wykorzystywanych w prowadzeniu działalności gospodarczej, jednakże adresowane jest do niego zawiadomienie przedstawiciela tejże administracji o blokadzie rachunków, które zawiera dane określone w żądaniu krótkiej blokady. Wydaje się więc, że można mu przypisać interes prawny do wniesienia skargi na żądanie Szefa KAS, tj. na akt lub czynność z zakresu administracji publicznej dotyczącą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Treść art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. obejmuje również akty (czynności), które odbierają, ograniczają uprawnienia lub rozszerzają obowiązki wynikające z powszechnie obowiązującego prawa. W tym kontekście mieści się żądanie Szefa KAS dotyczące blokady rachunku bankowego, które ogranicza wynikające z art. 50 ust. 1 i art. 63 ust. 1 pr. bank.[17] uprawnienie posiadacza rachunku do swobodnego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku i dokonywania za jego pośrednictwem rozliczeń pieniężnych.

Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania, należy z uznaniem przyjąć wyrażone w wyroku stanowisko NSA odnoszące się do konieczności wykładni art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 o.p. w zgodzie z zasadami konstytucyjnymi. Przesłanki zastosowania krótkiej blokady rachunku bankowego przedsiębiorcy nie mogą być wyłączone z kontroli sądowoadministracyjnej, a wprowadzane rozwiązania normatywne ukierunkowane na przeciwdziałanie wyłudzeniom skarbowym nie mogą niweczyć gwarancji procesowych podmiotów zobowiązanych. Byłoby to sprzecznie nie tylko z zasadami konstytucyjnymi trafnie wskazanymi przez NSA, ale też uchybiałoby art. 41 ust. 1 i 2 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej[18], gdyż określone w nim prawo do bycia wysłuchanym zostaje niechybnie naruszone przez wyprzedzające zastosowanie przez administrację indywidualnego środka, tj. krótkiej blokady rachunku, a następnie jej przedłużenia, wpływającego na sytuację przedsiębiorcy. Sądowa kontrola nie może więc zostać ograniczona tylko do postanowienia Szefa KAS w przedmiocie długiej blokady w sytuacji, gdy podatnik nie ma możliwości wypowiedzenia się oraz zainicjowania instancyjnej kontroli rozstrzygnięcia Szefa KAS dotyczącego krótkiej blokady na 72 godziny.

Wątpliwości, jakie pojawiają się na gruncie przedmiotowego wyroku, dotyczą objęcia sądową kontrolą przesłanek zastosowania krótkiej blokady rachunku bankowego, a nawet wszystkich rachunków bankowych przedsiębiorcy w sytuacji, gdy nie następuje przedłużenie tej blokady na czas oznaczony nie dłuższy niż trzy miesiące aktem administracyjnym Szefa KAS. Rozstrzygnięcie tej kwestii wymagałoby ustalenia formy prawnej żądania blokady rachunku, o którym mowa w art. 119zv § 1 i 2 o.p., czego NSA nie rozważał. Wydaje się jednak, że kwestie techniczne, tj. zbyt krótki okres na wniesienie skargi oraz jej rozpatrzenie, nie powinny zasadniczo wpływać na samą dopuszczalność jej wniesienia. Decydujące znaczenie ma bowiem to, czy akt albo czynność organu dotyczy obowiązków bądź uprawnień jego adresatów i zasadniczo na nie wpływa. Niebagatelne znaczenie ma to również dla ustalenia ewentualnej odpowiedzialności odszkodowawczej administracji za działania niezgodne z prawem.

Przypisy/Notes

[1] Opubl. http://orzeczenia.nsa.gov.pl.

[2] Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325).

[3] Ustawa z 30.08.2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325).

[4] Zob. wyroki TK z: 16.11.1999 r., sygn. akt SK 11/99, publ. OTK ZU nr 7/1999, poz. 158; 2.10.2006 r., sygn. akt SK 34/06, publ. OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 118; 27.03.2007 r., sygn. akt SK 3/05, publ. OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 32.

[5] Wyrok TK z 16.11.1999 r., SK 11/99; wyrok TK z 3.07.2002 r., SK 31/01. W: J. Oniszczuk (red.), 2004, s. 787.

[6] Zob art. 119zzb §4 o.p.

[7] Tak też NSA w wyroku z 3.03.2020 r., I FSK 1888/19, niepubl.

[8] Wyrok NSA z 15.11.2006 r., II OSK, 1353/05, Legalis.

[9] Tj. środek zaskarżenia o charakterze niedewolutywnym i niespotykany dotychczas w przepisach ordynacji podatkowej, ale znany ogólnemu postępowaniu jurysdykcyjnemu, zob. art. 127 § 3 k.p.a., z którego jednak ostatecznie zrezygnowano, odstępując od wydawania postanowienia w sprawie krótkiej blokady.

[10] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 2626, http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2626 (10.10.2020).

[11] Tamże, s. 49.

[12] Wyrok SN z 15.02.2008 r. I CSK 357/07, Legalis; Uchwała SN z 23.08.2006 r., III CZP 56/06, Legalis.

[13] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa..., jw.

[14] Zob. art. 293 §2 pkt 8 o.p.

[15] Wyrok WSA w Warszawie z 10.04.2020 r., III SA/Wa 593/20, Lex nr 3025666.

[16] Wyrok WSA w Poznaniu z 4.06.2020 r., I SA/Po 267/20, Lex nr 3011372.

[17] Ustawa z 29.08.1997 r. — Prawo bankowe (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1896) — powoływana jako pr. bank.

[18] Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej z 14.12.2007 r. (Dz.Urz. UE 2007 C 3030, s. 1).

Bibliografia/References

Literatura/Literature

Chróścielewski, W., Kmieciak, Z. (2005). Kierunki wykładni prawa w działalności orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, W: *Sądownictwo administracyjne gwarantem praw i wolności obywatelskich 1980–2005*, Warszawa: Naczelny Sąd Administracyjny.

Jagielska, M., Jagielski, J., Stankiewicz, R. (2013). Komentarz do art. 134 p.p.s.a. W: R. Hauser (red.), M. Wierzbowski (red.). *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*. Warszawa: C.H.Beck.

Morawski, L. (2002). *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń: TNOiK Dom Organizatora.

Nowacki, J. (1964). „Odpowiednie" stosowanie przepisów prawa. *Państwo i Prawo*, (3), 374.

Oniszczuk, J. (red.) (2004). *Konstytucja RP w orzecznictwie TK na początku XXI w*. Kraków: Zakamycze.

Stachurski, W. (2010). Prokonstytucyjna wykładania przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od towarów i usług dostawy towarów w systemie tax free, W: P. J. Lewkowicz (red.), J. Stankiewicz (red.), *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*. Białystok: Temida 2.

Szubiakowski, M. (2018). Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, (3), 47 i n.

Teszner, K. (2010). Problematyka stanowienia i stosowania prawa podatkowego w świetle art. 78 Konstytucji RP. W: J. Lewkowicz (red.), J. Stankiewicz (red.). *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*. Białystok: Temida 2.

Teszner, K. (2020). Komentarz do art. 119zzb Ordynacji podatkowej. W: L. Etel (red.). *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. LEX/el.

Źródła internetowe/Internet sources

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy — Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk nr 2626, http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2626 (10.10.2020).

Dr Krzysztof Teszner

Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa i Postępowania Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, doradca podatkowy. Członek Zespołu Eksperckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, członek stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej, wykładowca na studiach podyplomowych z egzekucji administracyjnej w Krajowej Szkole Skarbowości, autor ponad 130 publikacji z zakresu prawa i postępowania podatkowego i administracyjnego.

Dr Krzysztof Teszner

Ph.D., Assistant Professor at the University of Białystok, Faculty of Law, Department of Law and Administrative Proceedings; tax advisor. Member of the Expert Team for Local Tax Law, member of the Center for Information and Research Organization in Public Finance and Tax Law of Central and Eastern European Countries, lecturer at postgraduate studies in administrative enforcement at the National Tax School, author of over 130 publications in the field of tax and administrative law and proceedings.