

MATEUSZ NIEMIEC

Uniwersytet Wrocławski
kamn.wroclaw@interia.pl

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15¹

**Gloss to the judgement of the Supreme
Administrative Court of 8th June 2016,
I FSK 293/15**

Streszczenie. Opracowanie stanowi głosę aprobującą do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15. Autor porusza problemy związane z charterem prawnym oraz z konsekwencjami wykreślenia przez naczelnika urzędu skarbowego podatnika VAT czynnego z rejestru na podstawie art. 96 ust. 8 w przypadku, gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone przez podatnika. W opracowaniu zastała również zaakcentowana rola głosowanego orzeczenia na rozwój linii orzeczniczej w zakresie omawianego zagadnienia prawnego.

Słowa kluczowe: podatek VAT; wykreślenie z rejestru VAT; podatnik czynny.

¹ LEX nr 2051043.

Abstract. This study is an approving comment to the decision of the Supreme Administrative Court of 8th June, 2016, case No. I FSK 293/15. The author discusses problems relating to the legal features and the consequences of removing an active VAT taxpayer from the register. He is focused on the removal which is caused by the taxpayer's non-reporting about the cessation of activities subject to taxation. The study also emphasizes the impact of the commented decision on the development of the judicial line within the scope of the discussed legal issue.

Keywords: VAT; removing from the VAT register; an active taxpayer.

Teza: Urząd nie może wykreślić przedsiębiorcy z rejestru czynnych podatników VAT bez zawiadomienia go o tym. Co innego, gdyby podmiot ten nie istniał.

1.

Głosowany wyrok został wydany na podstawie następującego stanu faktycznego sprawy. Naczelnik urzędu skarbowego po przeprowadzeniu czynności sprawdzających w trybie art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² ustalił, że podatnik nie prowadzi działalności polegającej na obrocie zbożem w zadeklarowanym rozmiarze. Podatnik zgłosił adres prowadzenia działalności opodatkowanej w bloku wielorodzinnym, nie ujawniając jednocześnie organowi podatkowemu innych nieruchomości, wskazujących na rzeczywiste prowadzenie działalności, jak również nie dokonał rejestracji działalności gospodarczej prowadzonej na własne nazwisko w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej³, nie otworzył rachunku bankowego oraz nie posiada żadnego majątku. Ponadto, z uwagi na bezskuteczność postępowania egzekucyjnego prowadzonego przeciwko wspólnikom spółki jawnej, której uczestnikiem był również podatnik, nie zostały ściągnięte zaległości podatkowe.

² Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 201, dalej: o.p.

³ CEiDG.

W przedstawionym powyżej stanie faktycznym sprawy naczelnik urzędu skarbowego uznał, że zgłoszenie rejestracyjne podatnika zostało dokonane wyłącznie na potrzeby prowadzonego postępowania podatkowego i w żaden sposób nie było związane z faktycznym obrotem opodatkowanym. W ocenie organu podatkowego podmiot w styczniu 2014 r. dokonał fikcyjnego zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie podatku od towarów i usług, a jego aktywność w rzeczywistości sprowadzała się jedynie do wystawiania faktur VAT, które nie ewidencjonowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych⁴. W konsekwencji organ podatkowy uznał, że w celu zapobieżenia możliwości wprowadzenia w błąd innych, rzetelnych podatników niezgodnym z rzeczywistością wpisem w rejestrze podatników VAT konieczne stało się pozbawienie podatnika statusu zarejestrowanego podatnika podatku VAT na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵ poprzez wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT czynnych z dniem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego, skoro zgłoszenie to było niezasadne⁶.

W postępowaniu sądowoadministracyjnym wywołanym na skutek skargi podatnika Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, oddalając skargę wyrokiem z dnia 24 września 2014 r., podzielił dotychczasowe stanowisko organu podatkowego, uznając, że na gruncie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT wykreślenie z rejestru podatników VAT nie wymaga przeprowadzenia postępowania podatkowego, lecz wystarczające są czynności sprawdzające w celu ustalenia, czy podatek istnieje⁷. Zadaniem WSA

⁴ Podobnie jak w omawianym stanie faktycznym sprawy organ podatkowy, a za nim Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie I FSK 556/14 uznały, że podatek nie posiadał ani nie dysponował zapleczem technicznym, aby móc dokonywać zadeklarowanych czynności opodatkowanych, a faktycznie działalność sprowadzała się do wystawiania tzw. pustych faktur, które mogły stanowić podstawę do wyłudzenia podatku naliczonego w nich wykazanego. Jeżeli mamy do czynienia z tzw. pustą fakturą, która nie dokumentuje rzeczywistej transakcji, to taka faktura nie powinna być ujęta w ogólnym rozliczeniu podatku należnego, a więc w deklaracji złożonej dla potrzeb podatku od towarów i usług (zob. wyrok NSA z dnia 1 lipca 2015 r., I FSK 556/14, LEX nr 1794457). A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz LEX*, Warszawa 2014, s. 92.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm., dalej: ustawa o VAT.

⁶ Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15, LEX nr 2051043.

⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 września 2014 r., I SA/Lu 273/14, LEX nr 1779169.

w Lublinie ustawodawca nie wymaga wydania decyzji w sprawie wykreślenia z urzędu z rejestru podatników VAT czynnych, ponieważ organ podatkowy podejmuje decyzję o wykreśleniu wyłącznie na podstawie wyniku czynności sprawdzających, które zmierzają do ustalenia, czy dany podatnik VAT istnieje, tj. czy dany podmiot występuje w obrocie gospodarczym w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, bowiem takie ustalenie jest niezbędne dla potrzeb rejestracji podatnika VAT czynnego⁸.

2.

W przeciwieństwie do stanowiska wyrażonego przez WSA – Naczelny Sąd Administracyjny, orzekając na skutek skargi wniesionej przez podatnika, w wyroku z dnia 8 czerwca 2016 r. podzielił stanowisko skarżącego, wskazując, że dyspozycja art. 96 ust. 9 ustawy o VAT określa przypadki, w których organ podatkowy jest uprawniony do wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru VAT bez konieczności zawiadomienia go o tym. Z kolei art. 96 ust. 8 ustawy upoważnia naczelnika urzędu skarbowego do wykreślenia z urzędu podatnika VAT czynnego z rejestru jako podatnika VAT w przypadku, gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone zgodnie z ust. 6⁹ i 7¹⁰. Zdaniem NSA pomimo odmiennych podstaw wykreślenia następuje tożsamy skutek. Natomiast istotną różnicę powoduje tryb wykreślenia, mianowicie na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT organ podatkowy, działając niejako w zastępstwie podatnika, dokonuje jego wykreślenia na skutek zdarzeń wymienionych w tym przepisie, natomiast na podstawie ust. 9 organ podatkowy wykreśla z urzędu podatnika z rejestru VAT bez ko-

⁸ Tamże. Zgodnie z art. 272 pkt 3 o.p. czynności sprawdzające mają na celu ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

⁹ Jeżeli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, jest obowiązany zgłosić zaprzestanie działalności naczelnikowi urzędu skarbowego; zgłoszenie to stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT.

¹⁰ Zgłoszenia o zaprzestaniu działalności w wyniku śmierci podatnika dokonuje jego następcą prawny.

nieczności zawiadomienia go o tym. Czynność wykreślenia w tym drugim przypadku jest uproszczona w stosunku do wymogów proceduralnych związanych z wykreśleniem podatnika na podstawie ust. 8 i jest jedynie poprzedzona przeprowadzeniem czynności sprawdzających na podstawie art. 272 o.p.¹¹ W ocenie NSA odmienna procedura obowiązuje w przypadku wykreślenia podatnika, który faktycznie zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, mianowicie powinno ono nastąpić na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT, a formą rozstrzygnięcia powinna być decyzja¹².

3.

Rozważania NSA zawarte w glosowanym wyroku należy poprzedzić refleksją dotyczącą charakteru czynności związanych z wykreśleniem podatnika na podstawie art. 96 ust. 9 ustawy o VAT. W orzecznictwie ugruntował się pogląd, że wykreślenie z urzędu podatnika z rejestru podatników podatku od towarów i usług na podstawie analizowanego przepisu prawnego jest czynnością materialno-techniczną i ze względu na przesłanki zawarte w tym przepisie nie zachodzi potrzeba wydawania decyzji lub postanowienia¹³. W ocenie NSA wskazana powyżej procedura uproszczona stanowi swoistego rodzaju wyjątek od konieczności zawiadomienia podatnika, podyktowany wyłącznie tym, że udział podatnika w postępowaniu związanym z wykreśleniem nie jest przez omawiany przepis wymagany. Nie można bowiem z oczywistych względów oczekiwać, aby w postępowaniu mającym na celu wykreślenie z rejestru uczestniczył podmiot nieistniejący lub taki, który z niewiadomych przyczyn nie

¹¹ Zasadniczo czynności sprawdzające służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymaga przeprowadzenia stosownego postępowania podatkowego (zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 marca 2009 r., III SA/Wa 2001/08, LEX nr 531453).

¹² Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15, LEX nr 2051043.

¹³ Czynności materialno-techniczne są formą załatwiania spraw administracyjnych, gdy należy zastosować prawo materialne bez rozstrzygnięcia sporu co do jego treści lub jeżeli nie zachodzi potrzeba dokonywania ustalenia obowiązującego prawa w drodze wykładni (zob. wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2013 r., I FSK 1266/12, LEX nr 1408361).

odbiera kierowanej do niego korespondencji ani nie kontaktuje się z organem podatkowym¹⁴. Należy przy tym dodać, że podstawy wykreślenia podatnika z urzędu bez konieczności informowania go o tym tworzą katalog zamknięty i nie mogą podlegać rozszerzeniu¹⁵.

NSA podkreślił, że poza przypadkami stanowiącymi całkowity wyjątek wykreślenie z urzędu podatnika z rejestru VAT jest przejawem imperium wywołującym bezpośrednie skutki w sferze praw i obowiązków podatnika poprzez rozstrzygnięcie o utracie przez niego przymiotu podatnika czynnego. W konsekwencji uzewnętrznieniem władczych kompetencji organu podatkowego powinno być orzeczenie w formie decyzji doręczonej podatnikowi zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej. Stanowisko zawarte w głosowanym wyroku potwierdza dotychczasową linię orzeczniczą sądów administracyjnych. Za przykład może posłużyć wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., w którym wyrażono pogląd, iż w przypadku sporu pomiędzy organem a podmiotem składającym zgłoszenie rejestracyjne rozstrzygnięcie (odmowne) organu z powodu braku podstaw do rejestracji powinno przybrać formę decyzji¹⁶. Zdarzeniem rodzącym taki spór może być również wykreślenie z rejestru z powodu zaprzestania działalności. Podobne stanowisko w tej kwestii przedstawił również WSA w Krakowie w wyroku z dnia 19 sierpnia 2009 r., wskazując, że w przypadku, gdy do wykreślenia podatnika dochodzi z urzędu, konieczne jest wydanie decyzji¹⁷.

¹⁴ Tamże.

¹⁵ Od czasu wydania głosowanego wyroku katalog ustawy zawarty w art. 96 ust. 9 ustawy o VAT został rozszerzony z dniem 13 stycznia 2018 r. przez wprowadzenie art. 96 ust. 9 pkt 5, dodanego przez art. 8 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2491).

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., I FSK 371/10, LEX nr 951816.

¹⁷ W takim przypadku organ z urzędu rozstrzyga o prawach i obowiązkach podatnika (o statusie podatnika w podatku od towarów i usług, a także w konsekwencji o prawie do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony). Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 sierpnia 2009 r., I SA/Kr 610/09, LEX nr 515311.

4.

Przepis art. 96 ust. 8 ustawy o VAT uprawnia naczelnika urzędu skarbowego do wykreślenia z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT, gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone zgodnie z ust. 6 i 7, tj. w przypadku zaprzestania wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu oraz zaprzestania działalności w wyniku śmierci podatnika.

Ustawa nie precyzuje, jak długo ma trwać „zaprzestanie” wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu zadeklarowanych w zgłoszeniu. Wydaje się jednak, że nie należy rozszerzać znaczenia terminu „zaprzestanie” poprzez zastąpienie go takimi synonimami jak „wstrzymanie” czy „zawieszenie”. W doktrynie wskazuje się, że „zaprzestanie wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu” powinno być utożsamiane z trwałym zakończeniem, a nie z nawet kilkumiesięcznym zawieszeniem tej działalności. Słusznie również zwraca się uwagę na fakt, że ustawodawca nieprecyzyjnie posługuje się liczbą pojedynczą, mówiąc o zaprzestaniu wykonywania „czynności opodatkowanej”, podczas gdy chodziło raczej o zaprzestanie wykonywania „czynności opodatkowanych”¹⁸. Taką interpretację można wyprowadzić z brzmienia art. 15 ust. 2 zd. 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Mowa więc o czynnościach, a nie o czynności. Przepis art. 96 ust. 6 ustawy o VAT dotyczy wyłącznie zaprzestania czynności podlegającej opodatkowaniu, a nie wyłącznie zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej¹⁹.

Wyłącznie informacyjnie należy wskazać, że drugi przypadek wykreślenia z urzędu podatnika na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT jest związany ze śmiercią podatnika. Śmierć podatnika jest jedną z form zakończenia bytu prawnego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, jest

¹⁸ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 857.

¹⁹ K. Judkowiak (red.), H. Lebrand (red.), J. Pomorska, *VAT 2015. Komentarz dla praktyków z suplementem elektronicznym*, Gdańsk 2015, s. 1095–1096.

również zakończeniem występowania podmiotu w obrocie gospodarczym w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Obowiązek zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania działalności opodatkowanej przez zmarłego podatnika zgodnie z art. 96 ust. 7 ustawy o VAT spoczywa na jego następcach prawnych²⁰.

5.

W literaturze przedmiotu można odnaleźć nieliczne uwagi odnoszące się do sposobu zawiadomienia podatnika w przypadku wykreślenia go z rejestru VAT z powodu zaprzestania wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, tym bardziej wyraźnie nawiązujące do zachowania wymogu szczególnej formy wykreślenia w postaci wydania decyzji²¹. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na stanowisko, zgodnie z którym co do zasady o fakcie wykreślenia z rejestru podatników podatnik winien zostać powiadomiony, niemniej znamienne jest, że stanowisko to nie precyzuje, jaki sposób powiadomienia, tj. sformalizowany lub niesformalizowany, byłby najwłaściwszy w przypadku wykreślenia z urzędu podatnika, który zaprzestał wykonywania czynności opodatkowanych²².

Stanowisko NSA przedstawione w głosowanym wyroku, wyrażające się w twierdzeniu, że organy podatkowe o wykreśleniu podatnika z rejestru na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT (podatnika VAT UE na podstawie art. 97 ust. 16 ustawy o VAT) powinny orzekać w formie decyzji, nie jest stanowiskiem odosobnionym²³. Dlatego z pełną aprobatą należy odnieść się do tezy głosowanego wyroku, zgodnie z którą urząd nie

²⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 16 kwietnia 2012 r., I SA/Wr 67/12, LEX nr 1382114.

²¹ K. Judkowiak (red.), H. Lebrand (red.), J. Pomorska, *VAT 2015...*, s. 1096–1097.

²² A. Bartosiewicz, *VAT...*, s. 1114. Autor zwraca uwagę na to, że podatnik może prowadzić działalność gospodarczą, nie wykonując nigdy czynności opodatkowanych lub zaprzestając ich wykonywania, a wykreślenie podatnika może nastąpić w przypadku zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej, co nie zawsze jest równoznaczne z wykonywaniem działalności opodatkowanych. Tamże, s. 1012.

²³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 lutego 2017 r., VIII SA/Wa 588/16, LEX nr 2220371.

może wykreślić przedsiębiorcy z rejestru czynnych podatników VAT bez zawiadomienia go o tym.

Podkreślenia wymaga twierdzenie, że skutkiem wykreślenia dokonanego na podstawie wyżej wskazywanych przepisów jest pozbawienie danego podmiotu statusu podatnika VAT (UE), a w konsekwencji pozbawienie go praw i obowiązków z tym związanych, m.in. prawa do posługiwania się aktywnym numerem podatnika VAT (UE) czy prawa do stosowania stawek podatku właściwych dla dostaw wewnątrzwspólnotowych. Wykreślenie podmiotu z rejestru podatników VAT (UE) nie ma więc natury czysto porządkowej czy technicznej, ale ma bezpośredni wpływ na prawa i obowiązki podatnika określone ustawą o VAT, w konsekwencji czego rozstrzygnięcie powinno przybrać formę decyzji²⁴.

Glosowany wyrok stanowi kontynuację dotychczasowych poglądów NSA, zgodnie z którymi rozstrzygnięcie w zakresie wyrejestrowania podatnika z rejestru podatników VAT czynnych (na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT), jako okoliczność kształtująca jego prawa i obowiązki, winno nastąpić w formie decyzji, aby doszło do uzewnętrznienia działania organu w formie gwarantującej podatnikowi należyłą ochronę²⁵.

6.

Rezultatem wydania omawianego wyroku jest nie tylko potwierdzenie dotychczasowych poglądów NSA, ale również ukształtowanie się linii orzeczniczej w omawianym zakresie. Mianowicie w konsekwencji wydania glosowanego wyroku – WSA w Lublinie wyrokiem z dnia 18 listopada 2016 r. stwierdził bezskuteczność czynności organu i zobowiązał go przy ponownym badaniu sprawy do dokonania jej oceny w świetle przesłanek wskazanych w przepisie art. 98 ust. 8 ustawy o VAT oraz do wydania rozstrzygnięcia w przewidzianej w tej regulacji prawnej formie (decyzja)²⁶. Kierując się zapatrywaniem prawnym wyrażonym przez NSA w glosowanym wyroku oraz dotychczasowymi poglądami orzecznictwa

²⁴ Tamże.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15, LEX nr 2051043.

²⁶ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2016 r., I SA/Lu 844/16, LEX nr 2173128.

sądowo-administracyjnego, WSA w Lublinie stwierdził, że w razie uznania przez organ, że brak jest podstaw do rejestracji, formą rozstrzygnięcia organu powinna być decyzja²⁷. Nadto nie jest dopuszczalne wykreślenie z rejestru podatników podatku od towarów i usług w formie zawiadomienia w przypadku, gdy do takiego wykreślenia dochodzi z urzędu²⁸. W związku z tym rozstrzygnięcie w przedmiocie wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT czynnego na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT wymaga wydania decyzji oraz doręczenia w trybie przewidzianym przez przepisy Ordynacji podatkowej. Wymóg taki wynika bowiem z konieczności zagwarantowania podatnikowi możliwości kwestionowania rozstrzygnięcia w przedmiocie wykreślenia go z urzędu z rejestru podatników podatku od towarów i usług, jako że takie orzeczenie rozstrzyga sprawę co do jej istoty, rozumianej jako utrata statusu zarejestrowanego podatnika VAT czynnego²⁹.

Przyjmując, że cytowane orzeczenie WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2016 r. stanowi konsekwencję uregulowania zawartego w art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³⁰, zbadania wymaga również wpływ glosowanego wyroku na późniejsze orzecznictwo sądowo-administracyjne zapadłe w sprawach niezwiązanych z glosowanym wyrokiem.

Przykładem orzeczeń, do których została interpolowana teza glosowanego wyroku, są kolejne wyroki, m.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r.³¹, który w całości podzielił argumentację przytoczoną w glosowanym wyroku, uznając, że wykreślenie podatnika z rejestru VAT przez organ podatkowy wymagało zachowania przez naczelnika urzędu skarbowego stosownej procedury podatkowej, mającej na celu

²⁷ Tamże.

²⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 sierpnia 2009 r., I SA/Kr 610/09, LEX nr 515311.

²⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2016 r., I SA/Lu 844/16, LEX nr 2173128.

³⁰ Tekst jedn. Dz.U. 2017, poz. 1369 ze zm., dalej: p.p.s.a.

³¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r., VIII SA/Wa 638/16, LEX nr 2271745; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r., VIII SA/Wa 639/16, LEX nr 2271746.

m.in. zapewnienie udziału podatnika³². Wykreślenie podatnika z rejestru podatników VAT w formie czynności materialno-technicznej bez zawiadomienia o tym fakcie podatnika narusza przepisy art. 96 ust. 6 i 8 ustawy o VAT w stopniu powodującym konieczność stwierdzenia bezskuteczności czynności polegającej na wykreśleniu skarżącego z rejestru podatników VAT³³. Istotą zawiadomienia podatnika o wykreśleniu z rejestru VAT w formie decyzji jest zagwarantowanie mu możliwości zapoznania się w sposób skuteczny i dla niego zrozumiały ze skutkami sytuacji, w której się znalazł³⁴, ale również możliwość obrony swoich praw. Natomiast samo wydanie decyzji powinno zostać poprzedzone przeprowadzeniem stosownego postępowania wyjaśniającego, z którego niepodważalnie wynika, że doszło do zaprzestania wykonywania działalności. Inaczej mówiąc, organ podatkowy jest zobowiązany do wyjaśnienia z należytą starannością wszelkich wątpliwości co do zaistnienia przesłanek stanowiących podstawę wykreślenia danego podmiotu z właściwego rejestru³⁵.

7.

Przeprowadzona analiza orzecznictwa zapadłego po wydaniu glosowanego wyroku wskazuje, że wyrok ten miał istotny wpływ na aktualny kształt linii orzeczniczej sądów administracyjnych w sprawach dotyczących wykreślenia podatnika z rejestru czynnych podatników VAT z powodu zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych.

Orzeczenie NSA z dnia 8 czerwca 2016 r. ugruntowało sposób interpretacji art. 96 ust. 6 i 8 ustawy o VAT, akcentując przede wszystkim wymogi formalne stawiane zawiadomieniu o wykreśleniu z rejestru. Uregulowanie zawarte w powyższych ustępach nie precyzuje, jaką formę to

³² Pod warunkiem że podatnik istnieje oraz kontakt z nim jest możliwy – w postępowaniu sprawdzającym lub podatkowym prowadzonym w trybie przepisów art. 96 ust. 6–9 ustawy o VAT.

³³ Tamże.

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r., VIII SA/Wa 640/16, LEX nr 2269670.

³⁵ W omawianym przypadku w przekonanie sądu o istnieniu podatnika nie budziło wątpliwości, chociażby ze względu na składanie deklaracji podatkowych.

zawiadomienie ma przyjąć, co w konsekwencji częstokroć prowadziło do wyeliminowania możliwości obrony swoich praw przez wykreślony podmiot.

Podatnicy zazwyczaj dowiadawali się o swoim statusie, śledząc wpisy w rejestrze lub częściej – zostając poinformowani o konieczności zwrotu odliczonego podatku ze względu na fakt, że z chwilą wykreślenia z rejestru tracą prawo rozliczania podatku VAT.

Orzeczenie zasadniczo wprowadziło na trwałe do praktyki związanej z wykreśleniem dwa następujące po sobie etapy. Pierwszy to konieczność wyjaśnienia stanu faktycznego związanego z przesłankami wykreślenia, tj. ustalenia, że nastąpiło zaprzestanie wykonywania działalności. Drugi etap związany jest natomiast z zawiadomieniem podatnika o dokonanym wykreśleniu w formie decyzji, od której przysługuje odwołanie.

W związku z powyższym nasuwa się pytanie, dlaczego wydanie i doręczenie decyzji ma tak istotne znaczenie w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru czynnych podatników VAT. Odpowiedź wydaje się prozaiczna, lecz niedostrzegana przez część organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. Mianowicie orzeczenie organu w przedmiocie wykreślenia z urzędu rozstrzyga o prawach i obowiązkach podatnika (o jego statusie w podatku od towarów i usług), niosąc ze sobą daleko idące skutki prawne³⁶.

Glosowany wyrok powinien spotkać się z aprobatą, ponieważ unocznia formalny wymóg zawiadamiania podatnika o fakcie wykreślenia w postaci decyzji, a tym samym kładzie nacisk na konieczność zagwarantowania podatnikowi możliwości kwestionowania rozstrzygnięcia w przedmiocie wykreślenia z urzędu z rejestru podatników podatku od towarów i usług, bowiem takie orzeczenie, jak już wspomniano, rozstrzyga sprawę co do jej istoty, rozumianej jako utrata statusu zarejestrowanego podatnika VAT czynnego³⁷. Wydanie decyzji przybiera w szczególności na znaczeniu w sytuacji, w której zasadność podjętego rozstrzygnięcia jest przedmiotem sporu pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym³⁸.

³⁶ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2016 r., I SA/Lu 844/16, LEX nr 2173128.

³⁷ Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15.

³⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r., VIII SA/Wa 638/16, LEX nr 2271745; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r., VIII SA/Wa 639/16, LEX nr 2271746.

8.

Przedstawione stanowisko dotyczące glosowanego wyroku musi zostać uzupełnione o pewne uwagi polemiczne odnoszące się do faktu pominięcia przez NSA w swoich rozważaniach problemu skuteczności wykreślenia podatnika bez wydania decyzji administracyjnej. O ile słusznie NSA ocenił charakter postępowania prowadzonego na podstawie art. 96 ust. 8 ustawy o VAT, o tyle przemilczał formalną skuteczność czynności podejmowanych przez naczelnika urzędu skarbowego.

Wskazanie przez NSA konsekwencji wykreślenia podatnika z rejestru VAT mogłoby stać się bodźcem interpretacyjnym dla określenia sytuacji wykreślonego podmiotu oraz kontrahentów podatnika w zakresie silnie zaakcentowanego w wyroku prawa do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Naczelny Sąd Administracyjny, orzekając o bezskuteczności takiego wykreślenia, przesądziłby o sytuacji podatnika, nie wychodząc jednocześnie poza granice zaskarżenia i będąc konsekwentny w stosunku do przytoczonej argumentacji jurystycznej w zakresie uprawnienia do odliczenia lub zwrotu podatku.

Orzeczenie w powyższym zakresie mogłoby stanowić kolejny krok do uwzględniania w praktyce organów podatkowych specyfiki i charakteru konstrukcji podatku od towarów i usług. Sprecyzowanie przez NSA stanowiska w tej sprawie mogłoby również stanowić wskazówkę interpretacyjną w sporach podatników z organami podatkowymi dotyczących prawa do odliczenia lub zwrotu VAT³⁹. Materia, w stosunku do której NSA zachował wstrzeźliwość, jest zauważalna w przytoczonych powyżej wyrokach WSA w Warszawie z dnia 22 marca 2017 r.⁴⁰, w których

³⁹ W wypadku rozpoznania skargi w warunkach przewidzianych w art. 188 p.p.s.a. NSA orzeka, stosując na podstawie art. 193 p.p.s.a. przepisy, które miały zastosowanie w postępowaniu przed WSA, w tym m.in. art. 145–151 p.p.s.a. Naruszenie zatem przepisów prawa materialnego, które dotyczy zarówno zaskarżonego wyroku, jak i wcześniejszych decyzji podatkowych, uzasadnia nie tylko uchylenie zaskarżonej decyzji izby skarbowej, ale i poprzedzającej ją decyzji urzędu skarbowego – art. 145 § 1 pkt 1 lit. a w zw. z art. 135 p.p.s.a. (wyrok NSA z dnia 10 maja 2005 r., FSK 2536/04, OSP 2006, z. 7–8, poz. 80).

⁴⁰ VIII SA/Wa 640/16 i VIII SA/Wa 566/16.

sąd orzekł o bezskuteczności wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT i podatników VAT UE⁴¹.

Mniej entuzjastycznie należy również ocenić pominięcie przez NSA głębszej analizy sankcji wykreślenia podatnika z rejestru podatków VAT bez przeprowadzenia właściwego postępowania podatkowego w kontekście dotychczasowego stanowiska Komisji Europejskiej oraz orzecznictwa TSUE (ETS). Organy te zasadniczo jednoznacznie wypowiadają się w zakresie sankcji nakładanych przez państwa członkowskie na podatników oraz prawa do odliczenia podatku. W orzecznictwie utrata prawa do odliczenia VAT może wystąpić w dwóch różnych przypadkach. Po pierwsze, gdy naruszenie wymogów formalnych skutkowało uniemożliwieniem dostarczenia pewnych dowodów na spełnienie wymagań materialnych dla przyznania prawa do odliczenia VAT⁴². Po drugie, zasadniczo można odmówić prawa do odliczenia VAT w razie ustalenia na podstawie obiektywnych okoliczności, że podmiot powołuje się na nie bezprawnie lub w celu nadużycia swoich uprawnień oraz że podatnik wiedział lub mógł wiedzieć, że w ramach danej czynności dopuszczono się przestępstwa⁴³. Wydaje się zatem, że w kontekście omawianego uregulowania wykreślenie podatnika z rejestru VAT, a tym samym pozbawienie go prawa do odliczenia podatku, bez przeprowadzenia postępowania podatkowego jest sankcją sprzeczną z intencjami prawodawcy unijnego.

⁴¹ W wypadku rozpoznania skargi w warunkach przewidzianych w art. 188 p.p.s.a. NSA orzeka, stosując na podstawie art. 193 p.p.s.a. przepisy, które miały zastosowanie w postępowaniu przed WSA, w tym m.in. art. 145–151 p.p.s.a. B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 643. Zgodnie z art. 146 § 1 p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 i 4a, uchyla ten akt, interpretację, opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej albo stwierdza bezskuteczność czynności. Przepis art. 145 § 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

⁴² Na tym etapie analizy na poziomie ogólnym – z wyroków Trybunału wynika, że prawo do odliczenia podatku naliczonego zostaje przyznane, jeżeli zostały spełnione wymogi materialne, nawet wówczas, gdy niektóre wymogi formalne zostały pominięte przez podatników.

⁴³ Opinia Rzecznika Generalnego Paola Mengozziego z dnia 31 maja 2017 r. Sprawa C-101/16, *SC Paper Consult SRL przeciwko Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud*, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A62016CC0101>.

Ostatni problem – który co prawda pozostaje poza kompetencjami NSA czy też szerzej sądów administracyjnych – dotyczy zagadnienia ewentualnych zmian legislacyjnych w omawianym zakresie, tj. uregulowania wprost w ustawie konieczności wydania decyzji na podstawie art. 96 ust. 6 i 8 ustawy o VAT po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Z uwagi na wyraźną rozbieżność pomiędzy praktyką organów podatkowych oraz sądów administracyjnych potrzeba ingerencji przez ustawodawcę wydaje się wyraźna, w szczególności mając na względzie ignorowanie przez aparat skarbowy stanowiska organów unijnych w zakresie uprawnienia do odliczenia podatku naliczanego. Jak wynika jednak ze stanowiska przedstawicieli Ministerstwa Finansów, takiej zmiany nie należy oczekiwać, bowiem nie mówimy tu o błędzie związanym z konstrukcją przepisu, ale o błędzie w stosowaniu prawa⁴⁴. Takie stanowisko z uwagi na niedookreśloność dyspozycji ustawowej musi zostać poddane stanowczej krytyce.

9.

Reasumując, w świetle poczynionych uwag zasadne wydaje się, że w dobie dynamicznych zmian legislacyjnych ukierunkowanych przez ustawodawcę na uszczelnienie systemu podatkowego to właśnie na sądach administracyjnych spoczywa szczególny obowiązek zapewnienia takiej interpretacji przepisów prawa, która nie tylko będzie zgodna z intencjami ustawodawcy unijnego i krajowego, ale przede wszystkim umożliwi podatnikowi realizację uprawnień przewidzianych w ustawach i konstytucji. Znamienne jest, że realizacji każdej z powyższych wartości będzie odpowiadał inny cel. Natomiast nie można zapomnieć, że prawo stanowione oraz jego interpretacja mają służyć przede wszystkim obywatelom. Z tego właśnie względu istotne jest zagwarantowanie jak najszerzej ochrony w tych dziedzinach życia, na które prawo daninowe oraz restrykcyjne ma największy wpływ. Taka idea może być zrealizowana poprzez uchwalanie

⁴⁴ Ł. Zalewski, K. Jędrzejewska, *Wykreślenie z rejestru VAT: Nie będzie check listy. Wystarczą automatyczne wykazy*, http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1031037_wykreslenie-z-rejestru-vat-automatyczny-wykaz.html (dostęp: 29.03.2017 r.).

przepisów prawnych o wysokim stopniu określoności, a w przypadku jej braku – interpretacji tychże przepisów ukierunkowanej na zagwarantowanie obywatelom możliwości jak najszerszej realizacji uprawnień podatników przewidzianej prawem, w szczególności tych, które odnoszą się do czynnego udziału stron w postępowaniu i zapewniają podatnikom należyłą ochronę przed samowolą organów podatkowych⁴⁵.

Bibliografia:

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz LEX*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Judkowiak K. (red.), Lebrand H. (red.), Pomorska J., *VAT 2015. Komentarz dla praktyków z suplementem elektronicznym*, ODDK, Gdańsk 2015.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Zalewski Ł., Jędrzejewska K., *Wykreślenie z rejestru VAT: Nie będzie check listy. Wystarczy automatyczne wykazy*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1031037,wykreslenie-z-rejestru-vat-automatyczny-wykaz.html>

⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2016 r., I FSK 293/15, LEX nr 2051043.