

# MONITOR PODATKOWY

PODATKI • RACHUNKOWOŚĆ • PRAWO GOSPODARCZE

## AKTUALNOŚCI

- Czynności pozyskiwania finansowania na rzecz spółek zależnych mogą stanowić pomocnicze transakcje finansowe
- Przesłanki zaliczenia wydatków na zorganizowanie imprezy związanej z otwarciem siedziby spółki do kosztów uzyskania przychodów

## OPINIE

- Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego jako nadużycie prawa przez organy władzy publicznej  
Patrycja Piasecka
- Ewolucja punktu kompleksowej obsługi (One Stop Shop) w unijnym systemie VAT – od MOSS do BOSS? Emilia Sroka
- Tryb wykreślenia podatnika z rejestru VAT  
Mariusz Charkiewicz,  
Bartłomiej Bieniek

## ORZECZNICTWO

- Ulga mieszkaniowa w przypadku rozwiązania umowy dożywocia
- VAT ujęty w fakturze dokumentującej aport jako element przychodu
- Kontestacja odliczenia VAT w przypadku użycia samochodu służbowego do celów prywatnych

## PRAKTYKA

- Opinia zabezpieczająca w zakresie obniżenia stawek amortyzacyjnych poszczególnych środków trwałych oraz ich ewentualnego późniejszego podwyższenia  
Joanna Litwińska, Joanna Bielecka

ISSN 1231 1855



### RADA PROGRAMOWA

- Dr hab. Adam Bartosiewicz
- Prof. Bogumił Brzeziński
- Prof. Teresa Dębowska-Romanowska
- Prof. Henryk Dzwonkowski

- Prof. Marcin Jamróży
- Prof. Wojciech Łączkowski
- Prof. Jerzy Matecki
- Dr Janusz Marciniuk
- R. Pr. Dariusz Trzaska



C.H. BECK



## SPIS TREŚCI

## AKTUALNOŚCI

Nowe orzecznictwo .....	2
Zmiany w prawie .....	15

## OPINIE

## VAT

Ewolucja punktu kompleksowej obsługi (One Stop Shop) w unijnym systemie VAT – od MOSS do BOSS?, Emilia Sroka .....	17
Wiążąca informacja stawkowa w świetle zmian obowiązujących od 1.1.2021 r. – rozważania <i>de lege lata</i> , Filip Stradomski .....	23
Tryb wykreślenia podatnika z rejestru VAT, Mariusz Charkiewicz, Bartłomiej Bieniek .....	29

## Ordynacja podatkowa

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego jako nadużycie prawa przez organy władzy publicznej, Patrycja Piasecka .....	34
Hybrydowa dwuinstancyjność postępowania podatkowego, Janusz Pater .....	39

## ORZECZNICTWO

## Podatki dochodowe

Ulga mieszkaniowa w przypadku rozwiązania umowy dożywocia .....	44
---	----

## VAT

Kontestacja odliczenia VAT w przypadku użycia samochodu służbowego do celów prywatnych .....	50
VAT ujęty w fakturze dokumentującej aport jako element przychodu .....	53

## PRAKTYKA

Opinia zabezpieczająca w zakresie obniżenia stawek amortyzacyjnych poszczególnych środków trwałych oraz ich ewentualnego późniejszego podwyższenia, Joanna Litwińska, Joanna Bielecka .....	58
Stosowanie IP Box w odniesieniu do spółki komandytowej, Joanna Litwińska, Joanna Bielecka .....	60
Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości wydatku poniesionego na rzecz wykonawcy w związku z rezygnacją z części zamówienia przez zamawiającego, Bartosz Fuchs .....	62

## RADA PROGRAMOWA

Dr hab. Adam Bartosiewicz, Prof. Bogumił Brzeziński, Prof. Teresa Dębowska-Romanowska, Prof. Henryk Dzwonkowski, Prof. Marcin Jamróży, Prof. Wojciech Łączkowski, Prof. Jerzy Malecki, Dr Janusz Marciniuk, R. Pr. Dariusz Trzaska

## KOLEGIUM RECENZENTÓW

Stella Brzeszczyńska Doradca podatkowy, Zbigniew Dasiewicz Biegły rewident, Andrzej Dębiec Radca prawny, Adrian Jonca Doradca podatkowy, Tomasz Michalik Doradca podatkowy, Elżbieta Puławska Adwokat

## REDAKCJA

Iwona Kordjak, e-mail: iwona.kordjak@beck.pl  
00-203 Warszawa, ul. Bonifraterska 17, tel. 22 33 77 600, 22 33 77 602





## Tryb wykreślenia podatnika z rejestru VAT

*DR MARIUSZ CHARKIEWICZ, BARTŁOMIEJ BIENIEK*

Opracowanie dotyka problematyki wykreślenia podatnika z rejestru VAT. Zagadnienie to ma niezwykle istotny wymiar praktyczny, jednakże budzi wiele kontrowersji z uwagi na brak precyzyjnej legislacji w tym zakresie. W konsekwencji przepisy regulujące kwestię wykreślenia podatnika z rejestru VAT stały się przedmiotem licznych sporów pomiędzy podatnikami a administracją podatkową. Celem artykułu jest podjęcie próby rozwiązania problemów występujących na gruncie stosowania omawianych przepisów, poprzez wskazanie właściwego trybu i formy wyrejestrowania podatnika z uwagi na przewidziane w tych przepisach przesłanki, przy uwzględnieniu słuszych interesów państwa i praw jednostki.

### Uwagi wstępne

W ustawie o podatku od towarów i usług (dalej: VATU)<sup>1</sup> przewidziano sytuacje, w których następuje wykreślenie podmiotu zarejestrowanego z rejestru podatników VAT. Formułując zasady usuwania danego podmiotu z ewidencji podatników podatku od towarów i usług, ustawodawca nie wskazuje jednak formy rozstrzygnięcia, przy zastosowaniu której miałyby to nastąpić. Przepisy dotyczące wykreślenia podatnika z rejestru nie przewidują również żadnej szczególnej procedury, która powinna zostać przeprowadzona w celu wyrejestrowania. Orzecznictwo sądów administracyjnych nie jest w tym zakresie jednolite i prezentowane w nim stanowiska są odmienne, a często wręcz przeciwstawne. Natomiast praktyka organów podatkowych pokazuje, że przepisy pozwalające na wykreślenie podatnika z rejestru VAT stosowane są często bez wydawania na ich podstawie decyzji czy postanowienia, a zdarza się również i tak, że podatnik nie jest w ogóle powiadamiany o wyrejestrowaniu. Sytuacja ta nie jest pożądana z punktu widzenia pewności prawa, interesu państwa i jednostki oraz bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

### Obowiązek rejestracji i znaczenie rejestru VAT

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nakładają na podatnika obowiązek rejestracji. Stosownie do art. 96 ust. 1 VATU podatnicy obowiązani są przed dniem wykonania pierwszej czynności opodatkowanej złożyć naczelnikowi US zgłoszenie rejestracyjne. Naczelnik US po weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym rejestruje podatnika jako „podatnika VAT czynnego”, a w określonych w ustawie przypadkach jako „podatnika VAT zwolnionego” i na wniosek podatnika potwierdza to zarejestrowanie (art. 96 ust. 4 VATU). Podkreślić jednak należy, że rejestracja na potrzeby podatku od towarów i usług jest wyłącznie formalnym potwierdzeniem faktu bycia podatnikiem VAT. Status danego podmiotu jako podatnika podatku od towarów i usług jest bowiem kategorią obiektywną, niezależną od jego woli i od rejestracji na potrzeby tego podatku. Fakt dokonania rejestracji służyć ma przede wszystkim organom podatkowym w celach ewidencyjnych, natomiast nie wywołuje skutków w zakresie obowiązków podatkowych, gdyż obowiązki te wynikają z mocy prawa<sup>2</sup>.

Nie ulega jednak wątpliwości, że rejestracja jako podatnik podatku od towarów i usług oddziałuje na prawa i obowiązki samego podmiotu wpisanego w tym charakterze do odpowiedniej ewidencji, jak też jego kontrahentów, rozpatrywane z perspektywy fundamentalnych elementów konstrukcyjnych podatku od towarów i usług, tj. kształtowania wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu tej daniny publicznej, w tym odliczenia podatku naliczonego<sup>3</sup>. Uwieńczeniem zarejestrowania danego podmiotu jest jego uwiarygodnienie nie tylko jako adresata obowiązków, ale również uprawnień wynikających z przepisów podatkowych. Uzależnienie prawa do skorzystania z preferencji i przywilejów podatkowych od rejestracji w podatkowych rejestrach świadczy o silnym zaakcento-

<sup>1</sup> Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.).

<sup>2</sup> Wyrok NSA z 26.6.2012 r., I FSK 1299/11, Legalis.

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 18.7.2019 r., I SA/Gl 542/19, Legalis.

waniu ich roli jako instrumentów mających wpływ na sytuację podatkowoprawną jednostki i sferę relacji wiążących ją z państwem<sup>4</sup>.

Rejestr podatników VAT ma również istotne znaczenie w obrocie gospodarczym. Rejestr ten odgrywa bowiem kluczową rolę w procesie weryfikacji podmiotów prowadzących działalność opodatkowaną. Zawiera między innymi dane co do statusu podatnika (czynny albo zwolniony) oraz numery „bezpiecznych” rachunków bankowych, na jakie powinna nastąpić zapłata za dostawę towarów lub świadczonych usług. Status podatnika jako podmiotu zarejestrowanego jest więc szczególnie istotny dla kontrahentów danego podmiotu. Zarejestrowany podatnik jest bowiem postrzegany jako podmiot faktycznie prowadzący działalność gospodarczą<sup>5</sup>. Ponadto fakt zarejestrowania w rejestrze podatników VAT wzbudza zaufanie wśród innych uczestników obrotu gospodarczego. Natomiast brak rejestracji stanowi informację dla potencjalnych kontrahentów, że mogą mieć do czynienia z podmiotem nierzetelnym. W związku z powyższym, kwestia figurowania w rejestrze podatników VAT jest niezwykle ważna dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą i rozliczającego się z podatku od towarów i usług, nie tylko ze względu na obowiązki i uprawnienia fiskalne, ale również z uwagi na interes gospodarczy. Zadaniem organów podatkowych jest zaś utrzymanie rejestru podatników VAT w jak najbardziej aktualnym stanie, nie tylko z punktu widzenia ochrony <sup>[29]</sup> interesów budżetu państwa, ale także ochrony uczciwych podatników, którzy oczekują, że dostępna ewidencja podatników VAT jest aktualna, a zakup towarów lub usług od podmiotów w niej widniejących zmniejsza ryzyko podatkowe związane z weryfikacją kontrahenta<sup>6</sup>.

## Przesłanki wykreślenia z rejestru podatników VAT

Przesłanki wykreślenia podatników z rejestru VAT, podobnie jak obowiązek rejestracji, uregulowane zostały w art. 96 VATU. Ustawodawca przewidział wykreślenie podatnika z rejestru, zarówno w efekcie zgłoszenia dokonanego przez ten podmiot (zob. art. 96 ust. 6 VATU), jak i z inicjatywy samego organu podatkowego działającego z urzędu (w szczególności art. 96 ust. 9 i 9a VATU). Przepisy regulujące wykreślenie z rejestru VAT były wielokrotnie nowelizowane. Najdalej idące zmiany zostały wprowadzone ustawą z 1.12.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup>, która weszła w życie z dniem 1.01.2017 r. Nowelizacja ta wprowadziła dodatkowe rozwiązania mające na celu poprawę ściągalności podatku, tzw. pakiet rozwiązań uszczelniających<sup>8</sup>. W zakresie rozwiązań dotyczących rejestru VAT wspomniana ustawa sprecyzowała i rozbudowała dotychczas istniejący katalog przesłanek umożliwiających wykreślenie podatnika z urzędu przez naczelnika urzędu skarbowego.

W uzasadnieniu ustawy nowelizującej wyjaśniono, że zmiany w art. 96 VATU w zakresie rejestrowania i wyrejestrowywania podmiotów na potrzeby VAT wiążą się ze znaczeniem rejestru podatników VAT dla prawidłowego funkcjonowania systemu VAT, a w konsekwencji potrzebą podjęcia zdecydowanych działań mających na celu lepszą weryfikację podmiotów zgłaszających się do tego rejestru i podmiotów w nim znajdujących się<sup>9</sup>. Wprowadzone przepisy mają umożliwić organom podatkowym identyfikowanie i usuwanie z rejestru podatników VAT podmiotów, które nie powinny w nim figurować, czy to z racji faktycznego zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych, czy też z uwagi na wykonywanie czynności, którym trudno przypisać miano działalności gospodarczej (np. wprowadzanie do obrotu „pustych” faktur lub wyłudzenie zwrotu podatku).

Stosownie do art. 96 ust. 6 VATU, jeżeli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, jest on obowiązany zgłosić zaprzestanie działalności naczelnikowi urzędu skarbowego. Zgłoszenie to stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT. W przypadku gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone, naczelnik US wykreśla danego podatnika z urzędu (art. 96 ust. 8 VATU).

Zgodnie z art. 96 ust. 7 VATU, naczelnik US wykreśla z urzędu podatnika w przypadku jego śmierci. Naczelnik US wykreśla z urzędu podatnika również w przypadku zaprzestania przez uprawnioną osobę prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, zaprzestania pełnienia

<sup>4</sup> B. Rogalska, Podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym. Teoretyczne modele racjonalnych rejestrów prowadzonych przez organy podatkowe, Warszawa 2014, s. 275 i n.

<sup>5</sup> A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, LEX/el. 2020, kom. do art. 96 VATU.

<sup>6</sup> A. Bartosiewicz, VAT. Komentarz, Lex/el. 2020, kom. do art. 96 VATU.

<sup>7</sup> Dz.U. z 2016 r. poz. 2024.

<sup>8</sup> Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 935 (Sejm VIII kadencji).

<sup>9</sup> *Ibidem*.

funkcji przez zarządcę sukcesyjnego, albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego (art. 96 ust. 7b VATU). Natomiast w świetle art. 96 ust. 9 VATU, naczelnik US wykreśla z rejestru podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, jeżeli podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem; dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą; podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego, a także jeżeli wobec tego podatnika sąd orzekł zakaz prowadzenia działalności gospodarczej. Ponadto podatnik podlega wyrejestrowaniu, jeżeli posiadane informacje wskazują na prowadzenie przez podatnika działań z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej (dalej: OrdPU)<sup>10</sup> lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyludzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 OrdPU.

Pozostałe przesłanki wykreślenia podatnika z rejestru VAT ustawodawca zawarł w art. 96 ust. 9a pkt 1–5 VATU. Wykreśleniu z rejestru jako podatnik VAT podlega także podatnik, który zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy; będąc obowiązany do złożenia deklaracji, nie złożył takich deklaracji za 3 kolejne miesiące lub takiej deklaracji za kwartał; składał przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały deklaracje, w których nie wykazał sprzedaży, nabycia towarów lub usług ani importu towarów z kwotami podatku do odliczenia. Ostatnie dwa punkty z art. 96 ust. 9a VATU umożliwiają zaś wyrejestrowanie podatników zamieszanych w oszustwa podatkowe. Mianowicie wykreśleniu z rejestru podlegają podmioty, które wystawiały faktury lub faktury korygujące, dokumentujące czynności, które nie zostały dokonane, lub prowadząc działalność gospodarczą, wiedziały lub miały uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi uczestniczą w nierzetelnym rozliczaniu podatku w celu odniesienia korzyści majątkowej.

## Forma rozstrzygnięcia o wykreśleniu z rejestru podatników VAT

W świetle omawianych przepisów prawa, regulujących instytucję wykreślenia z rejestru podatników VAT, istotna wydaje się kwestia ustalenia, w jakiej formie powinno zostać wydane rozstrzygnięcie o wyrejestrowaniu danego podmiotu, który spełnia przewidziane ustawowo przesłanki do podjęcia takiej czynności przez organ podatkowy. Zauważyć należy, że przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie precyzują *explicite* tego zagadnienia. W konsekwencji kwestia ta budzi istotne wątpliwości i problemy praktyczne. Na gruncie stosowania analizowanych przepisów powstał spór co do formy rozstrzygnięcia w przedmiocie wyrejestrowania podatnika z rejestru VAT. W orzecznictwie prezentowane są różne stanowiska.

W ocenie części judykatury konsekwencje wykreślenia podmiotu z rejestru podatników VAT nie mają natury czysto porządkowej czy technicznej, ale zasadniczo wpływają na sferę jego praw i obowiązków określonych VATU<sup>11</sup>. Przyjmuje się więc, że rozstrzygnięcie kwestii w zakresie wyrejestrowania podatnika z rejestru VAT jako okoliczność kształtująca jego prawa i obowiązki stanowi rozstrzygnięcie sprawy i powinno przybrać konkretną i określoną prawem formę, która co <sup>30</sup> najmniej gwarantowałaby podatnikowi możliwość zapoznania się w sposób skuteczny i dla niego zrozumiały ze skutkami sytuacji, w której się znalazł. Zatem w sprawach tego rodzaju niezbędne jest wydanie decyzji, aby doszło do uzewnętrznienia działania organu w formie zapewniającej podatnikowi należytą ochronę przed potencjalną samowolą organów podatkowych<sup>12</sup>. W orzecznictwie zwraca się przy tym uwagę, że zgodnie z art. 207 OrdPU, organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej, co w konsekwencji prowadzić ma do konkluzji, że jeżeli konkretny przepis nie wskazuje innej formy załatwienia sprawy, to organ rozstrzyga sprawę w formie decyzji administracyjnej<sup>13</sup>.

W literaturze również podkreśla się, że orzeczenie w przedmiocie wykreślenia z rejestru podatników VAT rozstrzyga o prawach i obowiązkach podatnika (statusie danego podmiotu w zakresie podatku od towarów i usług), a tym samym niesie ze sobą daleko idące skutki prawne<sup>14</sup>. Orzeczenie to, kształtując uprawnienia i obowiązki podatnika, rozstrzyga co do istoty sprawę utraty statusu zarejestrowanego, a przy tym stanowi zmierzające do

<sup>10</sup> Ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.).

<sup>11</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 16.2.2016 r., I SA/Wr 1217/15, Legalis.

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 4.7.2018 r., III SA/Wa 3481/17, Legalis.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 20.2.2019 r., III SA/Wa 1335/18, Legalis.

<sup>14</sup> A. Bartosiewicz, VAT..., kom. do art. 96 VATU.

wywołania bezpośrednich skutków prawnych władcze, kierowane na zewnątrz oświadczenie woli kompetentnego organu. Wobec tego, jako orzeczenie rozstrzygające sprawę co do jej istoty, ingerujące w sferę uprawnień, powinno zostać dokonane w formie decyzji i doręczone w trybie przewidzianym przepisami OrdPU<sup>15</sup>. Podobne stanowisko zaprezentowano w odpowiedzi na jedną z interpelacji poselskich<sup>16</sup>. W odpowiedzi tej wyjaśniono, że formalne wykreślenie podatnika poprzedzone jest w US czynnościami analitycznymi, postępowaniem kontrolnym, a następnie wydaniem decyzji orzekającej, która musi wskazywać na spełnienie przez podatnika przesłanek do wykreślenia z rejestru podatników VAT. Zaznaczono przy tym, że decyzja o wykreśleniu podatnika z rejestru jest zakończeniem czynności o charakterze formalnym o określonych procedurach, wymagających również uczestnictwa w niej strony.

Zgodnie z odmiennym poglądem, wykreślenie podatnika z rejestru VAT jest czynnością materialno-techniczną, która nie następuje w formie decyzji administracyjnej, gdyż przepisy prawa nie przewidują w sposób jednoznaczny dla podjęcia owej czynności takiej formy prawnej<sup>17</sup>. Zdaniem zwolenników tego stanowiska jest to również uzasadnienie charakterem czynności poprzedzających wykreślenie z rejestru podatników VAT. Mianowicie podnosi się, że wykreślenie następuje po przeprowadzeniu czynności sprawdzających, a nie postępowania podatkowego, którego zwieńczeniem jest wydanie decyzji. Wydanie decyzji związane jest ze stosowaniem określonej procedury, mającej na celu zapewnienie udziału podatnika w postępowaniu podatkowym, czynności poprzedzające wykreślenie ograniczają się zaś tylko do ustalenia, czy istnieją przesłanki określone w podstawie prawnej wykreślenia<sup>18</sup>.

W ocenie autorów, forma, w jakiej powinno nastąpić wykreślenie podatnika z rejestru VAT, będzie odmienna w zależności od przesłanek wyrejestrowania, na które powołuje się organ, celem podjęcia tego rodzaju czynności. Do takich konkluzji prowadzi bowiem nie tylko językowa wykładnia omawianych przepisów, ale również ich funkcjonalny aspekt. Należy przy tym dostrzec odmienny charakter uregulowanych w tych przepisach przesłanek, uprawniających organ do wykreślenia podatnika z rejestru VAT.

W przypadku zatem gdy nie można skontaktować się z podatnikiem albo podatnik lub jego pełnomocnik unikają takiego kontaktu (bądź nie stawiają się na wezwanie), podatnik nie istnieje albo zmarł, to wówczas organ może poprzestać jedynie na wystosowaniu zawiadomienia do danego podmiotu o jego wykreśleniu z ewidencji podatników VAT, ze wskazaniem przyczyny takiego rozstrzygnięcia, a nawet w ogóle nie zawiadamiać podatnika. Za takim rozwiązaniem przemawiają dwie kwestie. Po pierwsze, z przepisu art. 96 ust. 9 wynika wprost, że naczelnik US wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT „bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika”. Oznacza to, że w takim przypadku ustawodawca w ogóle nie wymaga, aby organ podatkowy informował w jakikolwiek sposób podmiot podlegający wyrejestrowaniu. Naczelnik US nie musi informować podatnika o wykreśleniu go z rejestru, a podatnik może dowiedzieć się o tym, czy jest zarejestrowanym podatnikiem VAT, czy też został wykreślony z rejestru, sprawdzając swój status w wykazie, o którym mowa w art. 96b VATU<sup>19</sup>. Zawiadomienie podatnika o tym fakcie pozostawiono niejako uznaniu administracyjnemu, o czym świadczy sformułowanie „bez konieczności zawiadamiania”. Po drugie, o wykreśleniu organ podatkowy nie musi informować podatnika, gdyż w pewnych wypadkach jego udział w postępowaniu prowadzonym przez organ z oczywistych względów nie jest wymagany. Trudno bowiem oczekiwać, aby w postępowaniu mającym na celu wykreślenie z rejestru VAT uczestniczył podmiot nieistniejący (nieżyjący) lub taki, który z sobie tylko wiadomych przyczyn nie odbiera kierowanej do niego korespondencji ani nie kontaktuje się z organem podatkowym<sup>20</sup>. Mechanizm ten może być również zastosowany, w przypadku gdy organ powołuje się na przesłankę z art. 96 ust. 9 pkt 6 VATU – jeżeli wobec podatnika sąd orzekł, na podstawie odrębnych przepisów, zakaz prowadzenia działalności gospodarczej. Zakaz ten jest bowiem równoznaczny z brakiem możliwości posiadania formalnego statusu podatnika podatku od towarów i usług.

Celem przepisów umożliwiających organom podatkowym wykreślenie podatnika jest uporządkowanie rejestru VAT poprzez wyeliminowanie z niego podmiotów nieistniejących lub takich, które w rzeczywistości nie wykonują czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W przypadkach, gdy wykreślenie dotyczy podmiotów nieistniejących lub nieczynnych, dokonana przez organ podatkowy czynność w istocie nie wpływa na zakres praw i obowiązków podmiotu wykreślonego. Z samego założenia chodzi bowiem o podmiot nieistniejący, który nie wykonuje działalności, a zatem nie realizuje praw, które ustawa wiąże z faktem rejestracji. Z tego właśnie względu ustawodawca przewidział, że wykreślenie z rejestru może być dokonane w formie czynności material-

<sup>15</sup> A. Bartosiewicz, VAT..., kom. do art. 96 VATU; zob. także M. Militz, Status zarejestrowanego podatnika VAT. Prawo podatnika czy uznanie organu podatkowego, PP Nr 7/2017, s. 14.

<sup>16</sup> Odpowiedź na interpelację poselską z 22.3.2017 r., AP5.054.6.2017.

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 28.5.2019 r., I SA/Gd 392/19, Legalis.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 1.8.2019 r., I SA/Gl 592/19, Legalis.

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Łodzi z 26.8.2020 r., I SA/Łd 190/20, Legalis.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z 8.6.2016 r., I FSK 293/15, Legalis.



no-technicznej, bez potrzeby wydawania decyzji czy postanowienia<sup>21</sup>. Należy przy tym zaznaczyć, że prowadzenie postępowania i skierowanie decyzji do osoby nieżyjącej (czy nieistniejącego podmiotu) jest prawnie niedopuszczalne<sup>22</sup>. Takie działanie musi być ocenione jako rażące naruszenie prawa, ponieważ <sup>[31]</sup> jest to uchybienie, w wyniku którego powstają skutki niemożliwie do zaakceptowania z punktu widzenia praworządności<sup>23</sup>.

Niemniej jednak słusznie podnosi się w orzecznictwie, że z uwagi na konsekwencje prawne dla podatnika i konieczność zagwarantowania prawa do obrony, wykreślenie podmiotu z rejestru VAT wymaga poinformowania podatnika o podjętych wobec niego działaniach, jeśli nie zachodziły okoliczności wykluczające kontakt z podmiotem. Jakkolwiek bowiem ustawodawca przewidział możliwość wykreślenia z rejestru bez zawiadomienia podatnika, nie zwalnia to organu podatkowego od rozważenia, czy w okolicznościach konkretnej sprawy brak zawiadomienia nie narusza podstawowych praw procesowych podatnika<sup>24</sup>. Brak możliwości skontaktowania się z podatnikiem powinien być rozumiany w sposób zobiektywizowany, co oznacza, że niemożność kontaktu z podatnikiem w realiach danej sprawy jest rzeczywiście niemożliwa, a podjęte i udokumentowane próby skontaktowania się z podatnikiem istniejących przeszkód nie przewyciężyły. Nie jest natomiast dopuszczalne wykreślenie podatnika z rejestru tylko z tego powodu, że kontakt ten jest utrudniony. Dopiero ustalenie, iż nie ma rzeczywistej możliwości skontaktowania się z podatnikiem zwalnia organ podatkowy z konieczności powiadomienia podatnika o fakcie jego wykreślenia z rejestru<sup>25</sup>. Ponadto prowadzący działalność gospodarczą podmiot, nieświadomy utraty swojego statusu, może nadal wystawiać faktury VAT swoim kontrahentom, co powoduje wzrost ryzyka przy rozliczeniach podatkowych (np. kwestionowanie prawa do odliczenia podatku naliczonego). W związku z tym wykreślenie podatnika bez jakiegokolwiek powiadomienia o tym fakcie powinno nastąpić przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy.

Inaczej natomiast wygląda sytuacja na tle zespołu przesłanek, w których wymagane jest ustalenie i wykazanie pewnych okoliczności, umożliwiających wyrejestrowanie (np. zamiar wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 OrdPU; wystawianie faktur dokumentujących czynności, które nie zostały dokonane; świadomość, że kontrahent uczestniczy w nierzetelnym rozliczaniu podatku), a podmiot podlegający wykreśleniu sprawia chociażby pozory legalnego funkcjonowania (np. wystawia faktury). Przesłanki te mają przede wszystkim zniechęcić podatników do udziału w oszustwach podatkowych oraz zmusić ich do czuwania nad prawidłową realizacją obowiązków, nałożonych na nich przepisami prawa podatkowego. Z uwagi na ich ocenny charakter mogą być przedmiotem sporu z organem podatkowym. Organ ma wówczas obowiązek zgromadzić odpowiedni materiał dowodowy na poparcie swych twierdzeń, w tym również odnieść się do zgłaszanych przez stronę wniosków dowodowych czy wyjaśnień, gdyż rozstrzygnięcie w przedmiocie wykreślenia z rejestru nie pełni funkcji pomocniczej, lecz ma charakter definitywnego rozstrzygnięcia w kwestii praw i obowiązków danego podmiotu<sup>26</sup>. Dlatego też w takich przypadkach rozstrzygnięcie o wykreśleniu powinno przybrać formę decyzji, zawierającej wymagane prawem elementy, o których mowa w art. 210 OrdPU, w szczególności uzasadnienie prawne i faktyczne, które umożliwi podatnikowi sformułowanie ewentualnych zarzutów, a sądowi administracyjnemu kontrolę legalności wydanego rozstrzygnięcia<sup>27</sup>.

W tak istotnej kwestii, jaką jest wykreślenie z rejestru potencjalnie istniejącego i działającego podatnika, organ nie może posłużyć się formą czynności materialno-technicznej<sup>28</sup>. Wykreślenie z rejestru podatników podatku od towarów i usług, niemające charakteru porządkującego (np. dotyczące podmiotu fikcyjnego), stanowiące rozstrzygnięcie o charakterze prewencyjnym i represyjnym, jest niewątpliwie sprawą podatkową. Między danym podmiotem a organem dochodzi do określenia sytuacji prawnej konkretnie wskazanego adresata w indywidualnie oznaczonej sprawie. Nawiązuje się zatem, na kanwie przepisów podatkowych, stosunek administracyjno-prawny, który winien ulec konkretyzacji w prawnie przewidzianej formie<sup>29</sup>. W razie uznania przez organ, że podmiot dopuścił się działań (zaniechań), które pozbawiają go statusu zarejestrowanego podatnika podatku od towarów i usług, formą rozstrzygnięcia organu powinna być decyzja. Wykreślenie z rejestru nosi bowiem wówczas cechy władczego i jednostronnego rozstrzygnięcia<sup>30</sup>. Przed wydaniem takiej decyzji, z uwagi na zasadę zaufania do organów podat-

<sup>21</sup> Wyrok NSA z 25.6.2012 r., I FSK 1370/11, Legalis.

<sup>22</sup> Wyrok WSA w Lublinie z 23.5.2018 r., I SA/Lu 38/17, Legalis; wyrok WSA w Warszawie z 3.4.2009 r., III SA/Wa 238/09, Legalis.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 24.2.2016 r., II FSK 3941/13, Legalis.

<sup>24</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 5.3.2019 r., I SA/Wr 1164/18, Legalis.

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 21.8.2020 r., VIII SA/Wa 887/19, Legalis.

<sup>26</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 24.4.2018 r., III SA/Wa 2457/17, Legalis.

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 7.12.2018 r., III SA/Wa 1443/18, Legalis.

<sup>28</sup> Wyrok NSA z 16.5.2014 r., I FSK 877/13, Legalis.

<sup>29</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 24.4.2018 r., III SA/Wa 2457/17, Legalis.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 5.28.2019 r., III SA/Wa 2777/18, Legalis.

kowych (art. 121 § 1 OrdPU), z którą ściśle jest związana zasada informowania stron (art. 123 i art. 124 OrdPU), obowiązkiem organu jest zapewnienie udziału podmiotu, którego czynne prowadzenie działalności jest kwestionowane. Rozstrzygnięcie w formie decyzji gwarantuje podatnikowi, który zostanie wykreślony, możliwość zapoznania się w sposób skuteczny i zrozumiały ze skutkami sytuacji, w której się znalazł, oraz możliwość zakwestionowania rozstrzygnięcia, co stanowi jedną z gwarancji praw każdego podmiotu w postępowaniu podatkowym<sup>31</sup>.

## Wnioski

Na gruncie przepisów regulujących możliwość wykreślenia podatnika z rejestru VAT sądy administracyjne nie wypracowały dotychczas jednolitego stanowiska co do trybu i formy, w jakich następuje owo wykreślenie. Powodem tych rozbieżności jest głównie nieprecyzyjne sformułowanie omówionych przepisów przez ustawodawcę, a na etapie stosowania prawa brak ich głębszej analizy i wynikających z nich przesłanek wykreślenia. Nie można przy tym akceptować nierzadko spotykanej w praktyce działalności organów podatkowych, polegającej na automatycznym stosowaniu przepisów umożliwiających wykreślenie podatników z rejestru VAT. Przepisy te muszą być stosowane z zachowaniem gwarancji praw podatnika wynikających z zasad ogólnego prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga również, że choć ustawodawca nie wskazuje formy rozstrzygnięcia, przy zastosowaniu której ma nastąpić wykreślenie z ewidencji podatników VAT, nie oznacza to jednocześnie, że omawiana aktywność administracji podatkowej może być realizowana w dowolny sposób, bez honorowania praw podatnika jako strony stosunku podatkowoprawnego<sup>32</sup>. Stwierdzenie wystąpienia przesłanek do wykreślenia i wybór właściwej formy rozstrzygnięcia opierać się musi na każdorazowym badaniu całokształtu okoliczności faktycznych danej sprawy. Dlatego też, mając na uwadze treść oraz charakter regulacji zawartych w art. 96 VATU, różny będzie tryb wykreślenia z rejestru podatników VAT. Gdy z oczywistych względów nie jest możliwy kontakt z podatnikiem albo podatnik takiego kontaktu unika, to wówczas organ podatkowy nie musi go informować<sup>32</sup> o wyrejestrowaniu. Podobne rozwiązanie znajdzie zastosowanie w przypadku, gdy wobec podatnika sąd orzekł zakaz prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast w innych przypadkach organ podatkowy ma obowiązek wydania decyzji stwierdzającej wykreślenie podatnika z rejestru VAT, zawierającej uzasadnienie rzetelnie wyjaśniające motywy podjętego rozstrzygnięcia.

## SUMMARY

### Deletion of a taxpayer from the VAT register

The paper discusses the issue of deletion of a taxpayer from the VAT register. The problem has an incredibly crucial practical aspect, however, it raises many controversies because of lack of precise legislation within this area. As a consequence, provisions regulating the issue of deletion of a taxpayer from the VAT register became the subject of numerous disputes between taxpayers and tax administration. The purpose of this article is to make an attempt to solve problems regarding the use of provisions in question by pointing out a correct course of action and form of deregistering a taxpayer based on the premises in these provisions, while taking into account legitimate state interest and rights of an individual.<sup>33</sup>

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 14.7.2020 r., I SA/Kr 293/20, Legalis.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 18.7.2019 r., I SA/Gl 542/19, Legalis.