



Wyrok NSA z 23.04.2025, I FSK 2462/21

Odmowa wydania zaświadczenia o niezaleganiu
w podatkach a decyzja nieostateczna.

ROBERT KRASNODEŃSKI
TORUŃ, 13 MARCA 2026 R.

Stan Prawny. Ordynacja podatkowa

Art. 212. Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania.

Art. 306a § 1. Organ podatkowy wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie.

§ 3. Zaświadczenie potwierdza stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania.

§ 4. Zaświadczenie wydaje się w granicach żądania wnioskodawcy.

§ 5. Zaświadczenie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia

Stan Prawny. Ordynacja podatkowa

- ▶ Art. 306e § 1 Zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych.
- ▶ Art. 306e § 2 Przed wydaniem zaświadczeń, o których mowa w § 1, ustala się, czy w stosunku do wnioskodawcy nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych. Jeżeli takie postępowanie jest prowadzone i zgromadzony materiał dowodowy pozwala na jego zakończenie, powinna być niezwłocznie wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązań podatkowych w celu wykazania ich w zaświadczeniu.
- ▶ Art. 306e § 3 Nie można odmówić wydania zaświadczenia, jeżeli nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie podatkowe, o którym mowa w § 2, przed upływem terminu określonego w art. 306a § 5. Wydając zaświadczenie, organ podaje informację o prowadzonym postępowaniu lub jego zakończeniu.

Stan Prawny. Ordynacja podatkowa

- ▶ Art. 306e § 5 Jeżeli zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę została odroczone lub rozłożona na raty, uznaje się, że podatnik, płatnik lub inkasent, do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 49 § 1 nie posiada zaległości podatkowych.
- ▶ • Art. 306e § 6 W zakresie, o którym mowa w art. 239d, uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa.
- ▶ Art. 239d § 2 Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści.

Stan Faktyczny

- ▶ Listopad 2020 – podatnik występuje o wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach celem złożenia w banku
- ▶ NUS odmawia – podstawa art. 306c Ordynacji podatkowej - uzasadniając zaległościami z tytułu VAT za 2015 r. i 2016 r. w kwocie 138.355 zł, a zaległość ta wynika z nieostatecznej decyzji wymiarowej, od której strona wniosła odwołanie. Decyzji nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności.
- ▶ Zażalenie na postanowienie

Stan Faktyczny

DIAS utrzymuje w mocy postanowienie NUS. Najważniejsze argumenty:

- ▶ decyzja weszła do obrotu prawnego (art. 212 Ordynacji podatkowej)
- ▶ decyzja ma charakter deklaratoryjny określający prawidłowo, zdaniem organu podatkowego pierwszej instancji, wysokość zobowiązania podatkowego, powstałego z mocy prawa
- ▶ zaświadczenie wydawane jest na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego, a w niej odnotowany jest fakt wydania decyzji podatkowej określającej stronie zobowiązanie podatkowe, które przekształciło się w zaległość
- ▶ niemożność egzekwowania należności wynikającej z nieostatecznej decyzji nie jest tożsama z brakiem zaległości podatkowej.
- ▶ wykonalność decyzji nie ma wpływu na istnienie zaległości podatkowej, a organ I instancji nie mógł zignorować faktu istnienia decyzji wymiarowej, zwłaszcza w sytuacji, gdy określa ona wysokość zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa

Stan Faktyczny

- ▶ Skarga do WSA. Podstawa prawna: art. 306a § 1 i § 3 i art. 306b § 1 art. 306e § 3 Ordynacji podatkowej, najważniejsze zarzuty:
- ▶ organ nie może na podstawie nieostatecznej decyzji wymiarowej, która nie jest skuteczną podstawą prawną do domagania się zapłaty zaległości podatkowej od skarżącej, wysnuć wniosków, że skarżąca zalega z zapłatą zobowiązań podatkowych;
- ▶ [zaprzeczenie istocie zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego i momentu powstania zaległości lub zobowiązania podatkowego]
- ▶ do czasu rozpatrzenia odwołania od decyzji wymiarowej, nie można stwierdzić, że na skarżącej ciąży obowiązek zapłaty ww. zobowiązania, a tym samym, że w stosunku do skarżącej istnieje ważna zaległość podatkowa;
- ▶ art. 306e § 3 Op ma zastosowanie do postępowań kończących się wydaniem decyzji ostatecznej, a zatem w przypadku gdy nie jest możliwe zakończenie postępowania określającego wysokość zobowiązania podatkowego przed upływem terminu na wydanie zaświadczenia (określonego w art. 306a § 5 Op), nie można odmówić wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, a możliwe jest jedynie wówczas podanie w takim zaświadczeniu informacji o prowadzonym postępowaniu.

Stan Faktyczny

- ▶ Wyrok WSA w Olsztynie z 8.07.2021 r., I SA/Ol 324/21:
- ▶ powołanie się na wyroki NSA
- ▶ wydanie zaświadczenia należy do czynności o charakterze materialno-technicznym (nie rozstrzyga sprawy)
- ▶ Decyzja w zakresie VAT na charakter deklaratoryjny a wynikające z niej zobowiązanie nie zostało uiszczone i stanowi przypisaną skarżącej zaległość podatkową.
- ▶ Ordynacja wprost przewiduje wyjątki dotyczące wydania zaświadczenia o niezaleganiu w sytuacji, gdy istnieje zaległość podatkowa. Nie można ich rozszerzać
- ▶ art. 306e § 3 Op dotyczy, zdaniem Sądu, postępowania tylko przed organem podatkowym I instancji

Stan Faktyczny

- ▶ Wyrok NSA z 23.04.2025 r., I FSK 2462/21
- ▶ **Czy odmowa wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, może być wyłącznie konsekwencją funkcjonowania w obrocie prawnym decyzji ostatecznej?**
- ▶ Wniesienie odwołania nie niweczy skutku związania organu wydaną (doręczoną) decyzją. "Związanie decyzją" oznacza, że skutek w postaci obalenia domniemania zgodności z prawem złożonej deklaracji podatkowej wywołuje wydanie i doręczenie podatnikowi przez organ podatkowy decyzji określającej zobowiązanie podatkowe
- ▶ Zasada dwuinstancyjności ma z punktu widzenia gwarancji procesowych w postępowaniu podatkowym charakter fundamentalny, ale jest to inna płaszczyzna prawna, niż ta, wedle której przebiega wydawanie zaświadczeń.
- ▶ Wniesienie odwołania nie zmienia ujawnionego i stwierdzonego wydaną decyzją stanu istnienia u wnioskodawcy zaległości podatkowych. Stan ten będzie istniał dopóki decyzja ta pozostawać będzie w obrocie prawnym, a to, iż jest ona nieostateczna, wobec braku normatywnych wskazań w tym zakresie, w procesie wydawania zaświadczeń nie ma przesądzającego znaczenia.

Wyroki

- ▶ wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2023 r., sygn. akt III FSK 1475/21
- ▶ wyrok NSA z dnia 9 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 2509/21
- ▶ wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. akt II FSK 2131/17
- ▶ wyrok NSA z dnia 15 maja 2018 r., sygn. akt I FSK 1404/16

Podsumowanie

Argumenty za wydaniem zaświadczenia	Argumenty przeciwko wydaniu zaświadczenia
Brak ostateczności i wykonalności decyzji	Niezależność wykonalności od istnienia zaległości
Zasada dwuinstancyjności postępowania	Powstanie zaległości z mocy prawa i deklaratoryjny charakter decyzji.
Domniemanie rzetelności deklaracji	Związek organu własną decyzją
Obowiązek zastosowania art. 306e § 3 Ordynacji podatkowej	Zakaz odmowy wydania zaświadczenia (i obowiązek wpisania wzmianki o postępowaniu) dotyczy wyłącznie postępowania przed organem I instancji
Istota i funkcja zaświadczenia	Istota i funkcja zaświadczenia