

Wyrok z dnia 9 lutego 2001 r.

III RN 66/99

Inspektor kontroli skarbowej wydający decyzję na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.) jest organem podatkowym w rozumieniu art. 233 § 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

Przewodniczący SSN Andrzej Wróbel (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 lutego 2001 r. sprawy ze skargi Prywatnej Stacji Benzynowej Spółki Cywilnej – Bernard D. i Sławomir B. w B.P. na dziewięć decyzji Izby Skarbowej w B.P. z dnia 11 maja 1998 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiąc styczeń - maj, lipiec, wrzesień - listopad 1997 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Lublinie z dnia 10 września 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e n i e

Izba Skarbowa w B.P. dziewięcioma decyzjami z dnia 11 maja 1998 r. uchyliła w całości decyzje inspektora kontroli skarbowej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w B.P. z dnia 27 lutego 1998 r. określające „Prywatnej Stacji Benzynowej” Spółce cywilnej Bernard D., Sławomir B. za poszczególne miesiące 1997 roku zobowiązanie w podatku od towarów i usług, zaległość w tym podatku oraz ustalające dodatkowe zobowiązanie w tym podatku i przekazała sprawy do ponownego rozpoznania. Podstawę prawną wydanych decyzji stanowił art. 233 § 1 pkt 2 lit. b w związku z art. 247 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz.

926 ze zm.). Z uzasadnień decyzji Izby Skarbowej wynika, iż inspektor kontroli skarbowej objął postępowaniem kontrolnym sprawdzenie prawidłowości rozliczeń obrotu paliwem (olejem opałowym) oraz sprawdzenie rzetelności rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za odpowiednie miesiące w 1997 r. Zgodnie z powyższymi ustaleniami Spółka nie zaewidencjonowała całości sprzedaży oleju, co skutkowało określeniem należnego podatku VAT za poszczególne miesiące w kwotach innych, niż wynikające z deklaracji oraz ustaleniem dodatkowego zobowiązania podatkowego za te okresy rozliczeniowe.

Izba Skarbowa, wydając wymienione wyżej decyzje, podkreśliła iż Spółka dokonywała również sprzedaży innych towarów (według różnych stawek podatkowych), a także dokonywała zakupów rozliczając podatek naliczony. Tak więc skoro wydane przez inspektora kontroli skarbowej decyzje dotyczyły tylko jednej z podlegających opodatkowaniu czynności, to podjęte zostały one z rażącym naruszeniem art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Organ podatkowy drugiej instancji wskazał, iż organ kontroli skarbowej wydając decyzje powinien sprawdzić wszystkie elementy i przesłanki wyliczenia zobowiązania w podatku VAT. Podkreślono również, że uzasadnienia poszczególnych decyzji inspektora kontroli skarbowej naruszają art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, bowiem prawidłową decyzję można podjąć tylko wówczas, gdy w sprawie zebrano pełny materiał dowodowy. Jednocześnie zalecono – przy ponownym rozpatrzeniu sprawy - dokonanie oceny wniosku o przesłuchanie pracowników odwołującej się Spółki, a także wyjaśnienie stwierdzeń zawartych w protokole z badania dokumentów z dnia 19 lutego 1998 r.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 10 września 1999 r. [...] uchylił zaskarżone decyzje. W motywach tego wyroku wyjaśniono, że stwierdzenie wadliwości postępowania organu pierwszej instancji (wskazanej w art. 247 Ordynacji podatkowej) zobowiązuje do eliminacji wadliwej decyzji w toku postępowania odwoławczego, bez konieczności wdrażania nadzwyczajnego trybu, niezależnie od okoliczności, czy organem pierwszej instancji był urząd skarbowy, czy inspektor kontroli skarbowej, zaś zastosowania art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej nie wyłączyła w niniejszej sprawie okoliczność, iż organem pierwszej instancji był inspektor kontroli skarbowej. Jednakże, zdaniem Sądu, wniesiona skarga podlegała uwzględnieniu, bowiem zaskarżone decyzje wadliwe skierowane do ponownego rozpatrzenia przez inspektora kontroli skarbowej, który jest or-

ganem kontroli skarbowej, a nie „właściwym organem podatkowym”, o którym stanowi art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej. W rezultacie Sąd przyjął, że skoro inspektor kontroli skarbowej nie jest organem podatkowym, a wydana przez niego jako organ pierwszej instancji decyzja dotknięta jest wadliwością określoną w art. 240 lub 247 Ordynacji podatkowej, to organem zobowiązanym do ponownego rozpatrzenia sprawy powinien być właściwy miejscowo urząd skarbowy. Sąd interpretując brzmienie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej doszedł do wniosku, iż ustawodawca wyraźnie rozróżnia pojęcie „organ podatkowy” i „organ pierwszej instancji” uznając, iż nie każdy organ uprawniony do wydania decyzji w pierwszej instancji jest organem podatkowym. Tak więc zdaniem Sądu w stosunku do spraw zakończonych decyzją inspektora kontroli skarbowej izba skarbową nie posiada statusu organu podatkowego w rozumieniu nadanym w art. 13 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, bowiem kwalifikowana wadliwość decyzji inspektora kontroli skarbowej stwierdzona w postępowaniu odwoławczym przez izbę skarbową uzasadnia skierowanie sprawy tą decyzją rozstrzygniętej do rozpoznania przez właściwy dla podatnika urząd skarbowy, tak aby rozpoznanie sprawy dokonane zostało w systemie organów podatkowych. Uchylając zaskarżone decyzje Sąd przyjął, iż zostały one wydane z istotnym naruszeniem art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej przez nieprawidłowe wskazanie organu właściwego do ponownego rozpatrzenia sprawy.

Powyższy wyrok zaskarżył rewizją nadzwyczajną Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, który zarzucił rażące naruszenie: 1) art. 233 § 1 pkt 2 lit. b i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), 2) art. 22 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 369 ze zm.) i wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Lublinie do ponownego rozpoznania.

W ocenie Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, wbrew poglądom Sądu, wykładnia art. 233 § 1 pkt 2 lit. b oraz § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa nie pozwala na stwierdzenie, iż ustawodawca posługuje się konsekwentnie pojęciem „organu podatkowego”. Zgodnie z art. 233 § 1 pkt 2 lit. b tej ustawy, organ odwoławczy uchyla decyzje organu pierwszej instancji w całości i sprawę przekazuje do ponownego rozpatrzenia właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli decyzja organu pierwszej instancji została wydana z naruszeniem przepisów art. 240 lub 247, natomiast zgodnie z art. 233 § 2 tej ustawy organ odwoławczy może

uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. Powyższe regulacje nie oznaczają, że uchylenie decyzji z powodu naruszenia przez organ pierwszej instancji przepisów dotyczących wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji zobowiązywałoby organ odwoławczy do przekazania sprawy do ponownego rozpoznania tylko organowi podatkowemu (nie zaś inspektorowi kontroli skarbowej), a w pozostałych przypadkach – „organowi pierwszej instancji”, czyli organowi podatkowemu lub też inspektorowi kontroli skarbowej. Brak bowiem jakichkolwiek racjonalnych przyczyn, którymi można by uzasadnić zróżnicowanie działania organu odwoławczego w zależności od przyczyn uchylenia decyzji pierwszej instancji. Ponadto należy podkreślić, iż przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają takiej regulacji, która zezwalałaby na zmianę właściwości rzeczowej organu pierwszej instancji w toku wszczętego postępowania, tylko z tego powodu, że decyzja tego organu została w trybie odwoławczym uchylona. Tak więc przyjąć należy, że niezależnie od biegu sprawy, jeżeli dany organ jest właściwy do wydania decyzji podatkowej w pierwszej instancji, to jego właściwość nie wygasa w przypadku uchylenia tej decyzji.

Zgodnie art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.), inspektor wydaje decyzje - w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa - gdy ustalenia dotyczą podatków i innych należności budżetowych, których określenie lub ustalenie należy do właściwości urzędów skarbowych. Oznacza to, iż inspektor kontroli skarbowej działa jako samodzielny organ uprawniony do wydawania decyzji. Powyższe potwierdza regulacja prawna przyjęta w art. 24 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej. Przepis ten stanowi, iż przy określaniu podstaw opodatkowania organowi kontroli skarbowej przysługują uprawnienia organu podatkowego przewidziane w przepisach podatkowych oraz w art. 182 § 2 i art. 193 ustawy – Ordynacja podatkowa. Należy nadmienić, że identyczny pogląd prawny w przedstawionej wyżej kwestii wyraził również Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu w wyroku z dnia 24 listopada 1999 r., I SA/Wr 2151/98.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. Trafny jest zarzut rewizji nadzwyczajnej rażącego naruszenia przepisu art. 233 § 1 pkt 2 lit. b ustawy z

dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, stanowiącego, że organ odwoławczy wydaje decyzję, w której uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości i sprawę przekazuje do ponownego rozpatrzenia właściwemu organu podatkowemu, jeżeli decyzja organu pierwszej instancji została wydana z naruszeniem przepisów art. 240 lub 247. W rozpoznawanej sprawie jest sporne, czy w sytuacji, gdy zaskarżoną odwołaniem decyzję podatkową wydał w pierwszej instancji inspektor kontroli skarbowej, organ odwoławczy jest obowiązany na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia, jak twierdzi Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, właściwemu urzędowi skarbowemu czy też, jak przyjmuje to wnoszący rewizję nadzwyczajną Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, inspektorowi kontroli skarbowej, który wydał zaskarżoną decyzję. Źródłem tych wątpliwości jest prawny status inspektora kontroli skarbowej określony przepisami ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zgodnie z przepisem art. 24 ust. 2 pkt 1 tej ustawy inspektor kontroli skarbowej wydaje decyzję lub decyzje w rozumieniu Ordynacji podatkowej, gdy ustalenia dotyczą podatków i innych należności budżetowych, których określanie lub ustalanie należy do właściwości urzędów skarbowych. Z przepisu tego wynika w sposób nie budzący wątpliwości, że jeżeli doszło do przeprowadzenia kontroli przez organ kontroli skarbowej, zaś ustalenia kontroli dotyczą podatku, organ ten ma uprawnienie do wydania decyzji ustalającej lub określającej podatek w takim samym zakresie, jaki należy do właściwości urzędów skarbowych (niepublikowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 29 kwietnia 1999 r., I S.A./Wr 1255/97). Przewidziana w powyższym przepisie kompetencja inspektora kontroli skarbowej do wydawania decyzji w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej nie czyni jednakże inspektora kontroli organem podatkowym w rozumieniu art. 13 tej Ordynacji podatkowej, który wymienia organy podatkowe w znaczeniu ustrojowym. W związku z tym należy stwierdzić, że inspektorowi kontroli skarbowej przy wydawaniu decyzji na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej przysługują uprawnienia organu podatkowego, a zatem w tym zakresie jest organem podatkowym w znaczeniu funkcjonalnym. Wymaga bowiem szczególnego podkreślenia, że inspektor kontroli skarbowej wydając decyzje na podstawie ostatnio wymienionego przepisu ustawy o kontroli skarbowej nie działa z upoważnienia właściwego organu podatkowego (urzędu skarbowego) czy na jego rzecz i w jego imieniu, lecz wykonuje samodzielnie i na własną odpowiedzialność kompetencję, która została przepisem ustawy przy-

dzielona inspektorowi kontroli skarbowej. Nie powinna budzić również wątpliwości teza, że inspektor kontroli skarbowej wydając decyzje na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej działa jako organ pierwszej instancji.

Przepis art. 233 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem: „właściwy organ podatkowy” i „organ pierwszej instancji.” Brak jest jakichkolwiek racjonalnych powodów, aby przyjmować, że są to pojęcia o odmiennym znaczeniu. W sytuacji zatem, gdy decyzję wydał w pierwszej instancji urząd skarbowy, to jest on w rozumieniu tego przepisu jednocześnie organem pierwszej instancji i organem podatkowym. W przeciwnym bowiem razie organ pierwszej instancji, którego decyzja została uchylona w całości przez organ odwoławczy i organ podatkowy, któremu przekazano sprawę w wyniku uchylecia musiałyby być różnymi organami, co w tej sytuacji jest rozumowaniem ad absurdum. W ocenie Sądu Najwyższego okoliczność, że decyzję wydał w pierwszej instancji inspektor kontroli skarbowej, w niczym nie zmienia prawidłowości konstatacji, zgodnie z którą organ odwoławczy uchylając tę decyzję w całości jest obowiązany przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia inspektorowi kontroli skarbowej jako pełniącemu funkcje organu podatkowego w rozumieniu powyższego przepisu Ordynacji podatkowej. Za powyższą wykładnią tego przepisu przemawia ponadto istota postępowania odwoławczego i odwołania jako środka zaskarżenia, z których wynika, że strona postępowania podatkowego ma zagwarantowane prawo do co najmniej dwukrotnego rozpatrzenia jej sprawy przez dwa różne organy administracji publicznej (organy podatkowe). Sprzeciwia się konstrukcji postępowania odwoławczego taka sytuacja, w której sprawa rozpatrzona przez organ pierwszej instancji (inspektora kontroli skarbowej), po rozpatrzeniu jej ponownie przez właściwy organ odwoławczy (izba skarbowa), będzie rozpatrywana po raz kolejny przez trzeci organ podatkowy (urząd skarbowy), inny niż organ pierwszej instancji, który rozstrzygnął sprawę po raz pierwszy. Postępowanie podatkowe jest bowiem postępowaniem dwuinstancyjnym i - pomijając zupełnie wyjątkowe przypadki naruszenia właściwości - z zasady dwuinstancyjności postępowania i konstrukcji decyzji kasacyjnej wynika jednoznacznie, że organ pierwszej instancji, któremu w wyniku odwołania uchylono decyzję w całości i organ podatkowy, któremu przekazano sprawę do ponownego rozpatrzenia, musi być zawsze jednym i tym samym organem, nawet jeśli organem pierwszej instancji jest w tym przypadku inspektor kontroli skarbowej.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====