

Brak możliwości wydania orzeczenia kasacyjnego przez naczelnika urzędu celno-skarbowego działającego jako organ odwoławczy w sprawie wymiarowej (wyrok WSA w Krakowie z 27.04.2021, I SA/Kr 212/21) - radca prawny Artur Nowak Domański Zakrzewski Palinka

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 kwietnia 2021r., I SA/Kr 212/21

Naczelnik urzędu celno-skarbowego działając jako organ odwoławczy w sprawie wymiarowej nie jest uprawniony do wydania decyzji na podstawie przepisu art. 233 § 2 O.p., gdyż odwołanie ma charakter niedewolutywny i dlatego w/w przepis ten nie może stanowić podstawy rozstrzygnięcia odwoławczego.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Kontrola sądowoadministracyjna przeprowadzona w oparciu o powyższe kryteria wykazała, że zaskarżona decyzja narusza prawo w sposób uzasadniający eliminację jej z obrotu prawnego. Z dotychczasowego przebiegu sprawy wynika, że NMUC-S działając jako organ I instancji, decyzją z dnia 28 listopada 2019 r. nr [...] określił Skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. w kwocie 1.335.354,00 zł. Od powyższej decyzji Skarżąca, stosownie do przepisu art. 221a § 1 O.p. złożyła odwołanie do NMUC-S. NMUC-S, działając jako organ II instancji decyzją z dnia 15 grudnia 2020 r. nr [...] "uchylił w całości decyzję nr [...] i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji. Formalnoprawną podstawą zaskarżonej decyzji był przepis art. 233 § 2 O.p. w związku z art. 33 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r., poz. 505 ze zm.; dalej : uKAS). Zatem przedmiotem kontroli w niniejszym postępowaniu jest decyzja organu odwoławczego wydana na podstawie art. 233 § 2 O.p., co rodzi ściśle określone konsekwencje.

Wskazać zatem należy, że w art. 233 O.p. zostały zawarte sposoby rozstrzygnięć przez organ odwoławczy w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z § 1 tego przepisu organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

- 1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo
- 2) uchyla decyzję organu pierwszej instancji:
 - a) w całości lub w części - i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję - umarza postępowanie w sprawie,
 - b) w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, albo
- 3) umarza postępowanie odwoławcze.

Natomiast w myśl art. 233 § 2 O.p. organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

W przepisie tym wyraźnie zatem rozdzielono decyzje organu odwoławczego na decyzje merytoryczne (art. 233 § 1 O.p.) oraz decyzje kasacyjne (art. 233 § 2 O.p.). Nie może zatem ulegać wątpliwości, że pierwsze mają charakter rozstrzygnięć co do istoty sprawy. Drugie zaś nie kończą danej sprawy podatkowej merytorycznie, lecz powodują, że nadal pozostaje ona w trakcie rozpatrywania przed organem podatkowym pierwszej instancji. Nie ulega wątpliwości, że decyzje kasacyjne stanowią wyjątek od zasady, że istota postępowania odwoławczego polega na ponownym rozpatrzeniu i rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, która była przedmiotem rozpatrzenia i rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji (art. 127 O.p.). Należy także zaznaczyć, że wydanie decyzji kasacyjnej możliwe jest jedynie w wypadku, w którym w ocenie organu odwoławczego rozstrzygnięcie sprawy wymaga ponownego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części i w związku z tym nie ma podstaw do zastosowania w postępowaniu odwoławczym art. 229 O.p. Przepis ten umożliwia

przeprowadzenie przez organ odwoławczy, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecenie przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję.

Oznacza to, że decyzja wydana w oparciu o treść art. 233 § 2 O.p. ogranicza się tylko do rozstrzygnięcia o zakresie, w jakim postępowanie dowodowe ma zostać przeprowadzone (w całości lub w części) oraz wskazania powodów, dla których nie jest możliwe przeprowadzenie postępowania dowodowego uzupełniającego na podstawie art. 229 O.p. (podkreślenie Sądu).

Wskazać także należy na szczególną rolę sądu administracyjnego kontrolującego decyzję o charakterze kasacyjnym. Sprowadza się ona jedynie do analizy przyczyn, dla których organ odwoławczy uznał za konieczne skorzystanie z możliwości przewidzianej przepisem art. 233 § 2 O.p., a w przypadku uznania, iż uchylenie decyzji organu pierwszej instancji i przekazanie sprawy nie wynikało z przyczyn wymienionych w tym przepisie, sąd jest władny uwzględnić skargę (por. wyroki NSA z dnia 4 listopada 2014 r., sygn. akt II OSK 2279/13, z dnia 9 maja 2017 r., sygn. akt II OSK 2219/15, wszystkie powołane w uzasadnieniu orzeczenia sądów administracyjnych są opublikowane w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych – <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

Ponadto Sąd zwraca uwagę na jeszcze jeden istotny aspekt rozpatrywanej sprawy. Mianowicie zarówno decyzja z dnia 28 listopada 2019 r. jak i decyzja z dnia 15 grudnia 2020 r. zostały wydane przez ten sam organ.

Zgodnie z przepisem 221a §1 O.p. w przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego, o którym mowa w tym przepisie, różni się od klasycznej konstrukcji odwołania brakiem elementu dewolutywności, czyli przeniesienia postępowania do organu wyższej instancji. Zasada w O.p. jest tzw. dewolutywność względna odwołania, czyli rozpatrzenie odwołania przez organ II instancji jest uzależnione od tego, czy organ instancyjnie niższy, który wydał zaskarżoną decyzję, uwzględni odwołanie; jeżeli tego nie uczyni, przekazuje sprawę do rozpoznania organowi II instancji.

Odwołanie od decyzji organu wymienionego w art. 221a § 1 O.p. jest środkiem niedewolutywnym (podkreślenie Sądu), zatem wniesienie odwołania powoduje ponowne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy przez ten sam organ, który wydał decyzję.

Niesie to za sobą doniosłe skutki procesowe, związane z tym, że przepis art. 221a § 1 O.p. nakazuje jedynie do rozpoznania takiego odwołania odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu odwoławczym, czyli przepisów zawartych w Rozdziale 15 Działu IV O.p. W tym miejscu należy zaznaczyć, że odpowiednie stosowanie przepisów oznacza, że w zależności od specyfiki konkretnej sytuacji, przedmiotu uregulowania i obszaru ewentualnego zastosowania, może wchodzić w rachubę stosowanie pełne, stosowanie z odpowiednimi modyfikacjami, bądź niemożność zastosowania do nowego zakresu odniesienia ze względu na ich bezprzedmiotowość lub sprzeczność z przepisami, do których miałyby być stosowane odpowiednio. Polega ono na uwzględnianiu indywidualnych odmienności, specyfiki i charakterystyki rozwiązań prawnych, do których przepisy te z woli ustawodawcy mają być stosowane.

Wobec powyższego, w przypadku, gdy odwołanie ma charakter niedewolutywny i jest rozpatrywane przez ten sam organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji, do rozpoznania tego odwołania nie będzie miało zastosowania szereg przepisów dotyczących postępowania odwoławczego. I tak nie będą miały zastosowania przepisy dotyczące trybu wnoszenia odwołania, art. 223 § 1 i art. 227 O.p. Nie będą miały również zastosowania przepisy dotyczące samokontroli organu I instancji (art. 226 O.p.), możliwości zlecenia przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego przez organ I instancji (art. 229 ostatnie zdanie O.p.) oraz co jest szczególnie istotne z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy, przywołany przepis art. 233 § 2 O.p., dotyczące decyzji kasacyjnych z przekazaniem sprawy do ponownego

rozpoznania przez organ I instancji. Natomiast pozostałe przepisy dotyczące odwołań stosuje się wprost.

Inaczej rzecz ujmując użyty w przepisie art. 221a § 1 O.p. zwrot "stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym" powinien być interpretowany w ten sposób, iż przepisów wymienionych powyżej, nie należy przenosić w sposób mechaniczny, bezpośredni, bez uwzględnienia specyfiki i charakteru prawnego instytucji odwołań niedewolutywnych.

Powyższe stanowisko ugruntowane jest w doktrynie na gruncie przepisu art. 221 O.p., którym uregulowano zasady rozpoznania niedewolutywnego odwołania od decyzji wydanych w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (por. np. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, - "Ordynacja Podatkowa, Komentarz", Warszawa 2016 r. str.1110-1111; S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser Roman, A.Kabet, M. Niezgódka-Medek Małgorzata, Jan Rudowski, - "Ordynacja Podatkowa, Komentarz", wyd. elekt. LEX 2019 r. komentarz do art. 221; Z Kmiecik, "Odwołania w postępowaniu administracyjnym", wyd. elekt. LEX 2014 r. "Odwołanie od decyzji w rozumieniu art. 221 o.p."), jak i w orzecznictwie.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. akt P 57/07, (OTK-A 2008/10 poz.178) wskazał, że "Decyzje wydawane przez SKO mają z formalnoprawnego punktu widzenia charakter ostateczny, gdyż zgodnie z art. 16 § 1 k.p.a., decyzjami ostatecznymi są decyzje, od których nie służy odwołanie w administracyjnym toku instancji. Jednakże są one wzruszalne, ponieważ k.p.a. przewiduje możliwość zaskarżenia takich decyzji w drodze wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy skierowanego do tego samego organu, który wydał decyzję. Do wniosku takiego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji. Brak cechy dewolutywności powoduje określone konsekwencje w zakresie rezultatów odpowiedniego stosowania do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy przepisów dotyczących odwołań od decyzji. Wymóg odpowiedniości ich stosowania oznacza, że do wniosku i wywołanego nim postępowania nie znajdują zastosowania te przepisy dotyczące odwołań i postępowania odwoławczego, które związane są z cechą dewolutywności odwołania (por. B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks..., s. 569; A. Wróbel, [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, Kodeks..., s. 704; wyrok NSA z dnia 10 czerwca 1999 r., sygn. II SA 655/99). Należą do nich: art. 129 § 1 (ustalający pośredni tryb wnoszenia odwołania), art. 132 (wyznaczający granice dopuszczalności samokontroli organu pierwszej instancji), art. 133 (określający obowiązek organu pierwszej instancji przesłania odwołania), art. 136 in fine (umożliwiający zlecenie przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego organowi, który wydał decyzję), art. 138 § 2 (dopuszczający wśród decyzji organu odwoławczego decyzję kasacyjną o przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji). Analogiczne stanowisko zajmuje NSA np. w wyrokach NSA: z dnia 30 listopada 2017 r., sygn. akt II GSK 246/16, z dnia 14 marca 2015 r. sygn. akt I OSK 1463/13".

Przepis art. 221a § 1 O.p. dodany od dnia 1 marca 2017 r. przez ustawę – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS (Dz.U. z 2016 r. poz.1948), rozszerzył jedynie katalog spraw rozpoznawanych przez ten sam organ podatkowy, dlatego zdaniem Sądu, przepis art. 221a § 1 O.p. powinien być interpretowany analogicznie jak przepis art. 221 O.p. i art. 127 § 3 K.p.a., co w konsekwencji powoduje, że zakres możliwych rozstrzygnięć wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w wyniku rozpatrzenia niedewolutywnego odwołania jest ograniczony jedynie do rodzajów rozstrzygnięć określonych w art. 233 § 1 ust. 1 i ust. 2 lit. a O.p., czyli tych, na podstawie których organ co zasady rozstrzyga merytorycznie sprawę (co do istoty sprawy) oraz art. 233 § 1 ust. 2 lit. b i ust. 3, które mają charakter formalny.

Sądowi znane są wątpliwości związane z zaproponowaną wykładnią przepisu art. 233 § 2 w zw. z art. 221a § 1 O.p. wyrażone przez Dariusza Strzelca i Marcina Łobodę w artykule "Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego, a zasada realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania" (Przegląd podatkowy nr 7/2020 str. 20-26), w którym to artykule autorzy poddali krytycznej analizie pisma Ministerstwa Finansów z dnia 5 marca

2018 r. nr DPP10.8022.31.2018 oraz z dnia 25 kwietnia 2019 r. nr DDP10.8022.75.2018, w których to pismach Minister Finansów wyraził właśnie pogląd o niestosowaniu przepisu art. 233 § 2 O.p., przy rozpatrywaniu odwołań niedewolutywnych przez naczelników urzędów celno-skarbowych działających jako organy II instancji, od decyzji wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego działającego jako organ I instancji. Wątpliwości autorów związane są ze zróżnicowaniem sytuacji procesowej podmiotów w zależności od tego, czy prowadzą spór podatkowy z naczelnikiem urzędu skarbowego, czy z naczelnikiem urzędu celno-skarbowego i zasadą dwuinstancyjności postępowania.

Sąd wskazuje, że przyjęte w art. 221 i art. 221a § 1 O.p. rozwiązanie, że organem odwoławczym jest ten sam organ co wydał decyzję, nie oznacza to, że tego rodzaju rozwiązanie nie jest zgodne z wzorcem konstytucyjnym określonym w art. 78 Konstytucji. Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP, w ramach przysługujących jednostce środków ochrony wolności i praw, każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa. Analogicznie rozwiązanie przyjęte na gruncie K.p.a. i tego rozwiązania nie zakwestionował Trybunał Konstytucyjny (por. wyroki TK: z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. akt P 57/07, OTK-A 2008/10 poz.178 oraz z dnia 6 grudnia 2011 sygn. akt SK 3/11, OTK-A 2011/10 poz. 113).

W uzasadnieniu wyroku z dnia 6 grudnia 2011 r., sygn. akt SK 3/11, Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił między innymi, że w przepisie art. 78 Konstytucji RP ustrojodawca posłużył się ogólnym sformułowaniem "zaskarżenie" nie precyzując jednocześnie charakteru i właściwości środków prawnych służących urzeczywistnieniu tego prawa. W konsekwencji umożliwia to objęcie zakresem tego pojęcia różnych, specyficznych dla danej procedury środków prawnych, których cechą wspólną jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia bądź decyzji. Przy tym, w sprawach przekazywanych do właściwości innych organów niż sądy, standard konstytucyjny nie wymaga bezwzględnie, aby każdy środek prawny służący zaskarżeniu decyzji miał charakter dewolutywny. Brak cech dewolutywności środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym nie przesądza automatycznie o niekonstytucyjności takiego rozwiązania, jeżeli brak ten jest zrównoważony gwarancjami procesowymi chroniącymi podmiot, o którego prawach i wolnościach rozstrzyga się w tymże postępowaniu. Przy tym Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że od wyjątku od prawa do zaskarżalności odróżnić należy jego ograniczenia (np. ograniczoną dewolutywność lub suspensywność, terminy procesowe, formularze, opłaty). Możliwość wprowadzenia ograniczeń wynika z proceduralnej natury prawa do zaskarżenia oraz pośrednio z art. 78 zdanie drugie in fine Konstytucji, który upoważnia ustawodawcę do określenia trybu zaskarzania w formie ustawy. I właśnie zdaniem Sądu jednym z takich dopuszczalnych ograniczeń jest między innymi wyłączenie stosowania przepisu art. 233 § 2 O.p. do niedewolutywnych odwołań rozpatrywanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego działającego jako organ odwoławczy.

Podsumowując powyższe rozważania Sąd wskazuje, że NMUC-S działając jako organ odwoławczy nie był uprawniony do wydania decyzji na podstawie przepisu art. 233 § 2 O.p., gdyż odwołanie Skarżącej złożone do NMUC-S miało charakter niedewolutywny i przepis ten nie mógł stanowić podstawy rozstrzygnięcia organu odwoławczego, dlatego już tylko z tego względu decyzja organu odwoławczego musi podlegać uchyleniu.

(...)

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2020 r. sygn. II FSK 794/20.

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z dnia 14 maja 2019 r. poz. 900, ze zm.)

Art. 221.

§ 1. W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Art. 221a.

§ 1. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

§ 2. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa w § 1, odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego.

Art. 229.

Organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję.

Art. 233.

§ 1. Organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

- 1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo
- 2) uchyla decyzję organu pierwszej instancji:
 - a) w całości lub w części - i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję - umarza postępowanie w sprawie,
 - b) w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, albo
- 3) umarza postępowanie odwoławcze.

§ 2. Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

§ 3. Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji.

Kodeks postępowania administracyjnego

Od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ministra lub samorządowe kolegium odwoławcze nie służy odwołanie, jednakże strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do tego organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy; do wniosku tego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji.

Bibliografia

D. Strzelec, M. Łoboda, Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego, a zasada realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania - Przegląd Podatkowy nr 7/2020 str. 20-26.

Główne problemy

1. Czy naczelnik urzędu celno-skarbowego orzekający jako organ odwoławczy w sprawie wymiarowej może wydać decyzję kasacyjną, jeżeli zachodzą przesłanki merytoryczne jej wydania określone przepisem art. 233 §2 Ordynacji podatkowej, tj. rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części?
2. Co oznacza odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu odwoławczym w rozumieniu art. 221a Ordynacji podatkowej?
3. Czy właściwe jest porównywanie trybu odwoławczego w procedurze, w której istnieje odwoławczy organ „wyższego stopnia” do trybu odwoławczego, w którym taki organ formalnie nie istnieje?
4. Czy zasada dwuinstancyjności może doznać uszczerbku w wymiarowym postępowaniu odwoławczym przed naczelnikiem urzędu celno-skarbowego?