

Wyrok z dnia 9 czerwca 1999 r.

III RN 7/99

Organ odwoławczy w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej (art. 138 § 2 KPA) powinien wskazać przyczyny niezastosowania art. 136 KPA.

Przewodniczący: SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Walerian Sanetra, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 9 czerwca 1999 r. na rozprawie sprawy ze skargi D. Towarzystwa Leasingowego „T.L.” Spółki z o.o. w W. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 26 września 1996 r. [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług za luty 1996 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 4 czerwca 1998 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e

Urząd Skarbowy w W.-S.M. decyzją z dnia 4 lipca 1996 r. [...] ustalił dla D. Towarzystwa Laesingowego „T.L.” Sp. z o.o. z siedzibą w W. kwotę zwrotu różnicy podatku od towarów i usług stanowiącego nadwyżkę podatku naliczonego do odliczenia nad podatkiem należnym za luty 1996 r. w kwocie 4.070,00 zł. W uzasadnieniu decyzji organ podatkowy stwierdził, że w wyniku kontroli przeprowadzonej u podatnika ustalono, iż naruszył on przepis art. 27 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w części dotyczącej deklarowanego podatku naliczonego przez obniżenie podatku należnego o kwoty wynikające z faktur VAT stwierdzających nabycie samochodów osobowych oraz podatku należnego, deklarując niewłaściwe wielkości. W toku postępowania wyjaśniającego przeprowadzonego przez urząd podatkowy wykazano, że Spółka z naruszeniem przepisu art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy dokonała obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktur za-

kupu samochodu osobowego. Zgodnie zaś z tym przepisem podatnik nie może obniżyć podatku należnego o podatek naliczony od nabywanych samochodów osobowych i ich części, z wyjątkiem przypadków, gdy odprzedaż stanowi przedmiot działalności gospodarczej. Z zebranego w sprawie materiału dowodowego, zdaniem Urzędu Skarbowego wynika, że przedmiotem sprzedaży były samochody ciężarowe. W związku z tym Urząd uwzględnił wyjaśnienia podatnika w części dotyczącej podatku naliczonego od zakupu tych samochodów. W dalszej części uzasadnienia organ podatkowy stwierdził, że w trakcie kontroli dokumentów źródłowych ujawniono istnienie wystawionych przez PZU S.A. na rzecz Spółki polis ubezpieczeniowych AC, które zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy stanowią część kwoty należnej od nabywcy, a które nie zostały ujęte w rejestrach sprzedaży prowadzonych przez podatnika. W ocenie organu podatkowego wystawienie polisy ubezpieczeniowej na podatnika jest potwierdzeniem zawarcia umowy ubezpieczenia majątkowego, co wiąże się z tym, że zawarte umowy ubezpieczenia są sprzedażą usług ubezpieczeniowych. W konsekwencji zasadny jest zarzut naruszenia art. 27 ust. 4 ustawy, co skutkuje zwiększenie podatku należnego o 100% na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Spółka zaskarżyła powyższą decyzję odwołaniem, w którym wniosła o jej uchylenie „w części sankcyjnego powiększenia podatku należnego w kwocie 990,00 zł.” Spółka zarzuciła, że organ podatkowy błędnie przyjął, iż kwota składki ubezpieczeniowej za ubezpieczenie pojazdu stanowi część składową wynagrodzenia leasingodawcy za świadczone usługi, które jest zaliczane do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W ocenie Spółki ubezpieczenie przedmiotu leasingu nie stanowi dla leasingodawcy obrotu w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w związku z czym tzw. sankcyjne zwiększenie podatku jest całkowicie bezzasadne.

Izba Skarbowa w W. decyzją z dnia 26 września 1996 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję w całości i przekazała sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ podatkowy pierwszej instancji. W ocenie podatkowego organu odwoławczego analiza akt sprawy wykazała, że zawierając umowy leasingu i nakładając na leasingobiorcę obowiązek dokonania ubezpieczenia leasingodawca nie ponosił w związku z tym żadnych wydatków, jak też nie wystawiał dokumentów świadczących o ponoszeniu takich wydatków. Decyzja organu pierwszej instancji powinna zostać uchylona z tego względu, że kwotą należną z tytułu zawartej umowy leasingu były wyłącznie należno-

ści określone w zawartych umowach. Izba Skarbowa uznała, powołując się na przepis art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy, że zasadne jest przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi podatkowemu pierwszej instancji. Z akt sprawy wynika bowiem, że Spółka nabyła samochody określone przez sprzedającego jako ciężarowe, choć posiadały one świadectwo homologacji na samochód osobowy i zostały zarejestrowane jako samochody ciężarowe. Zgodnie z art. 56 Prawa o ruchu drogowym pojazdy samochodowe dopuszczone do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej muszą mieć świadectwa homologacji, które są wydawane przez Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej. Świadectwa homologacji, będącego niezbędnym warunkiem prawidłowej rejestracji pojazdów samochodowych, nie mogą zastąpić opinie rzeczoznawców wydane na podstawie oceny technicznej samochodów osobowych, w których dokonano przeróbek umożliwiających przewóz towarów również w kabinie pasażerskiej. W ocenie organu podatkowego drugiej instancji konieczne jest zatem przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego celem ustalenia prawidłowości wydanych dowodów rejestracyjnych oraz zasadności skorzystania z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek wynikający z faktur dokumentujących nabycie tych samochodów.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego Spółka zarzuciła naruszenie art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego polegające na uchyleniu w całości decyzji organu pierwszej instancji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia, chociaż istniały przesłanki do rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty oraz naruszenie art. 139 Kodeksu polegające na wydaniu zaskarżonej decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, poprzez nakazanie organowi pierwszej instancji wyjaśnienie okoliczności nie będących przedmiotem odwołania.

Naczelnny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 4 czerwca 1998 r. [...] stwierdził nieważność zaskarżonej decyzji Izby Skarbowej w W. z dnia 26 września 1996 r. W ocenie Sądu z odwołania skarżącej Spółki wynika jednoznacznie, że nie wносиła ona odwołania od decyzji organu pierwszej instancji w części uznającej za zasadne obniżenie podatku należnego, wynikające z faktur zakupu samochodów. Decyzja zatem w tym zakresie stała się ostateczna. W sytuacji gdy nie było w istocie odwołania strony, zaskarżona decyzja wydana została przez organ drugiej instancji z rażącem naruszeniem prawa, jako że organ odwoławczy tylko wówczas rozpatruje sprawę, gdy jest wniesione przez stronę odwołanie. Sąd stwierdził, że podobne sta-

nowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 września 1990 r., III SA 647/90.

Minister Sprawiedliwości zaskarżył powyższy wyrok rewizją nadzwyczajną, w której zarzucił rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 138 § 2 oraz art. 19 Kodeksu postępowania administracyjnego i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu we Wrocławiu.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości odwołanie jest zwykłym, niesformalizowanym co do treści środkiem prawnym przysługującym stronie, a organ odwoławczy obowiązany jest, tak jak i organ pierwszej instancji, dążyć w myśl art. 7 i 77 § 1 KPA do ustalenia rzeczywistego stanu sprawy, czyli wykrycia prawdy obiektywnej. Organ ten nie jest zatem związany ani ustaleniami faktycznymi dokonanyymi przez organ pierwszej instancji, ani też żądaniemi zawartymi w odwołaniu. Należy zatem podzielić pogląd Z. Janowicza wyrażony w Komentarzu do art. 136 Kodeksu postępowania administracyjnego [...], Warszawa – Poznań 1992, że „wniesienie odwołania powoduje przeniesienie kompetencji do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy na organ drugiej instancji”.

Jedynym ograniczeniem prawnym dotyczącym organu odwoławczego jest zakaz reformationis in peius wyrażony w art. 139 KPA. Zakaz ten nie dotyczy jednak decyzji wydanych przez organ drugiej instancji w trybie art. 138 § 2 KPA, a powyższa zasada wyrażona została w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 maja 1998 r., FPS 2/98 (ONSA 1998/3/79).

W niniejszej sprawie bezsporne jest, że Izba Skarbowa w W. rozpatrując odwołanie Spółki z o.o. „T.L.” od decyzji Urzędu Skarbowego W.-S.M. z dnia 4 lipca 1996 r. [...] w sprawie podatku od towarów i usług za miesiąc luty 1996 r. stwierdziła, że postępowanie wyjaśniające przeprowadzone przez organ pierwszej instancji nie jest wystarczające do rozstrzygnięcia sprawy, a zarazem brak jest podstaw do zastosowania w postępowaniu odwoławczym art. 136 KPA. Wątpliwości Izby Skarbowej dotyczyły nie ujętych w rejestrach sprzedaży wydatków poniesionych przez podatnika na ubezpieczenie przedmiotów leasingu. Ponadto organ ten stwierdził, że podatnik naruszył art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług... (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), ponieważ nabywał samochody określone przez sprzedającego jako ciężarowe, a będące w rzeczywistości samochodami osobowymi,

co spowodowało nieprawidłowe obniżenie podatku należnego. W ocenie organu drugiej instancji dokładne wyjaśnienie jakiego rodzaju pojazdy nabywała Spółka pozwoli ocenić czy zasadnie skorzystała ona z prawa obniżenia kwoty podatku należnego o podatek wynikający z faktur dokumentujących nabycie tych pojazdów.

Niewyjaśnienie tej kwestii, prowadziłoby według Ministra Sprawiedliwości do naruszenia przez organy skarbowe art. 7 i 77 § 1 KPA, a równocześnie bezpodstawnie uprzywilejowałoby wymienionego podatnika, co stanowi także naruszenie art. 84 Konstytucji RP.

Prokurator wniósł o uwzględnienie rewizji nadzwyczajnej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Zgodnie z przepisem art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub w znacznej części. W przeciwieństwie zatem do decyzji organu odwoławczego określonych w art. 138 § 1 Kodeksu, który nie ustanawia przesłanek ich wydania, organ może decyzję kasacyjną, o której mowa w art. 138 § 2, wydać tylko wówczas, gdy spełnione są przesłanki wymienione w zdaniu pierwszym in fine tego ostatniego przepisu, tj. wówczas, gdy organ pierwszej instancji albo w ogóle nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego albo przeprowadzone postępowanie wyjaśniające nie jest wystarczające do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy i jednocześnie brak podstaw do zastosowania przez organ odwoławczy przepisu art. 136 Kodeksu, tj. przeprowadzenia przez organ odwoławczy dodatkowego (uzupełniającego) postępowania dowodowego. Kompetencja organu odwoławczego do podejmowania decyzji kasacyjnych jest zatem wyraźnie ograniczona przesłankami ustawowymi, chociaż sposób ich sformułowania w tekście przepisu pozostawia organowi drugiej instancji pewien margines swobody przy ocenie, czy w konkretnym stanie faktycznym sprawy przesłanki te istotnie wystąpiły (uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 16 stycznia 1997 r. III ZP 5/96, OSNAPiUS 1997 nr 15, poz. 262). Nie ulega jednakże żadnej wątpliwości, że organ odwoławczy czyniąc użytek z przepisu art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego powinien w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej nie tylko przekonująco uzasadnić istnienie przesłanek wymienio-

nych w tym przepisie, lecz także wskazać, z jakich przyczyn nie zastosował przepisu art. 136 Kodeksu. Właściwy sens przepisu art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego można bowiem wydobyć jedynie w zestawieniu ze znaczeniem przepisu art. 136, skoro wady postępowania dowodowego przed organem pierwszej instancji mogą być tego rodzaju, że organ odwoławczy usunie je przez przeprowadzenie dodatkowego postępowania wyjaśniającego albo przez przekazanie sprawy organowi pierwszej instancji celem ponownego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub w znacznej części.

W orzecznictwie sądowym i piśmiennictwie przyjęty jest pogląd, że przepis art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego stanowi w istocie wyłom w kodeksowej konstrukcji postępowania odwoławczego. Celem bowiem tego postępowania jest ponowne rozpatrzenie i rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej przez organ odwoławczy, a strona tego postępowania ma prawo do merytorycznego załatwienia jej sprawy, rozstrzygniętej zaskarżoną odwołaniem decyzją organu pierwszej instancji. Tymczasem decyzja kasacyjna, o której mowa w powyższym przepisie Kodeksu, nie rozstrzyga sprawy co do jej istoty, co więcej – przekazuje sprawę do rozpatrzenia organowi, który wydał zaskarżoną decyzję, zaś z treści powyższego przepisu Kodeksu nie wynika, że organ pierwszej instancji jest związany poglądem prawnym wyrażonym w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej. Wynika z tego, że przepis art. 138 § 2 Kodeksu nie powinien być interpretowany rozszerzająco (uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 16 stycznia 1997 r., III ZP 5/96; uzasadnienie uchwały NSA z dnia 4 maja 1998 r., FPS 2/98, ONSA 1998 nr 3, poz. 79). W związku z tym, w razie wątpliwości, czy w postępowaniu odwoławczym konieczne jest przeprowadzenie dodatkowego (uzupełniającego) postępowania dowodowego, czy z przyczyn wymienionych w art. 138 § 2 konieczne jest uchylenie decyzji organu pierwszej instancji i przekazanie mu sprawy do ponownego rozpatrzenia, organ odwoławczy jest obowiązany zastosować przepis art. 136 Kodeksu postępowania administracyjnego.

Naczelnny Sąd Administracyjny rażąco uchybił zaskarżonym wyrokiem przepisowi art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego, bowiem w ogóle nie rozpoznał wskazanego w skardze zarzutu naruszenia powyższego przepisu. Tymczasem podatkowy organ odwoławczy uchylając zaskarżoną odwołaniem decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazując sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia celem ustalenia prawidłowości wydanych dowodów rejestracyjnych oraz zasadności skorzystania z prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek

wynikający z faktur dokumentujących nabycie samochodów, rażąco naruszył powyższy przepis. W rozpoznawanej sprawie brak bowiem podstaw do przyjęcia, że ustalenie prawidłowości dowodów rejestracyjnych było równoznaczne z koniecznością „uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego (...) w znacznej części.” Organ odwoławczy w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej dokonał interpretacji przepisu art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 56 Prawa o ruchu drogowym i był obowiązany, zgodnie z dyspozycją przepisu art. 136 Kodeksu postępowania administracyjnego, przeprowadzić z urzędu postępowanie wyjaśniające w kwestii prawidłowości dowodów rejestracyjnych tym bardziej, że zagadnienie to stanowiło jedynie fragment przedmiotu postępowania dowodowego w sprawie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za luty 1996 r. W tej sytuacji za zasadny należało uznać zarzut skargi naruszenia art. 138 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego, skoro istniały przesłanki do merytorycznego rozstrzygnięcia tej sprawy i na podstawie art. 156 § 1 pkt 2 tego Kodeksu stwierdzić nieważność decyzji podatkowego organu odwoławczego.

W rozpoznawanej sprawie jest bezsporne, że Spółka zaskarżyła decyzję organu podatkowego pierwszej instancji w drodze odwołania, w którym wniosła o uchylenie tej decyzji „w części sankcyjnego powiększenia podatku należnego w kwocie 990,00 zł.” Spółka zarzuciła, że organ podatkowy błędnie przyjął, iż kwota składki ubezpieczeniowej za ubezpieczenie pojazdu stanowi część składową wynagrodzenia leasingodawcy za świadczone usługi, które jest wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W ocenie Spółki ubezpieczenie przedmiotu leasingu nie stanowi obrotu leasingodawcy w rozumieniu przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, w związku z czym tzw. sankcyjne zwiększenie podatku jest całkowicie bezzasadne.

Nie jest trafny pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego, że tym samym „skarżąca nie wносиła odwołania od decyzji organu I-szej instancji w części uznającej za zasadne obniżenie przez Spółkę podatku należnego, wynikający (?) z faktur zakupu samochodów” oraz że „decyzja w tym zakresie stała się ostateczna.” Z przyjętej przez Kodeks konstrukcji odwołania i zakresu kompetencji organu odwoławczego wynika, że nawet wówczas, gdy strona zaskarżyła jedynie część decyzji organu pierwszej instancji, to nie oznacza, iż w pozostałej niezaskarżonej części decyzja ta staje się ostateczna. W orzecznictwie i piśmiennictwie przyjęty jest powszechnie pogląd o niezwiązaniu organu odwoławczego wniesionym przez stronę odwołaniem. Or-

gan odwoławczy nie jest w szczególności związany podstawami odwołania, co oznacza, że może, a nawet powinien rozpatryć sprawę w granicach nie objętych zakresem odwołania, jeżeli jest to niezbędne dla jej prawidłowego rozstrzygnięcia. Przyjęcie, że zaskarżona odwołaniem decyzja staje się ostateczna w części nie objętej podstawami odwołania, oznaczałoby uznanie sprzecznej z Kodeksem zasady związania organu odwoławczego wniesionym przez stronę odwołaniem, a tym samym bezpodstawne ograniczenie kompetencji organu odwoławczego do kontroli decyzji w zaskarżonej części, nie zaś do ponownego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia w całości sprawy administracyjnej rozstrzygniętej zaskarżoną decyzją organu pierwszej instancji. W zaskarżonym wyroku powołano się na stanowisko NSA wyrażone w niepublikowanym wyroku z dnia 17 września 1990 r., III S.A. 647/90, które jednakże dotyczyło innej sytuacji, bowiem w sprawie rozpoznawanej przez Sąd, organ odwoławczy rozstrzygnął o utrzymaniu w mocy decyzji organu pierwszej instancji, która nie była zaskarżona odwołaniem, natomiast nie orzekł w sprawie rozstrzygniętej inną decyzją, której dotyczyło odwołanie.

Odnosnie zaś do wskazanego w rewizji nadzwyczajnej zarzutu rażącego naruszenia art. 139 Kodeksu postępowania administracyjnego należy stwierdzić, że zagadnienie zakazu orzekania na niekorzyść strony odwołującej się nie było przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, a zatem nie jest możliwa ocena zaskarżonego wyroku pod kątem naruszenia tego przepisu. Skoro jednakże zarzut taki został przedstawiony w skardze do Sądu, to jego obowiązkiem było rozważenie zarzutu i w tym można dopatrzeć się zasadności wskazanej podstawy rewizji nadzwyczajnej. Sąd Najwyższy jedynie z tego względu stwierdza, że przepis art. 139 Kodeksu postępowania administracyjnego nie ma zastosowania do decyzji wydanych na podstawie art. 138 § 2 Kodeksu i podziela w tym zakresie wywody zawarte w uzasadnieniu powołanej wyżej uchwały Naczelnego Sadu Administracyjnego z dnia 4 maja 1998 r.

Sąd Najwyższy rozpoznając niniejszą rewizję nadzwyczajną, przy odpowiednim zastosowaniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego o kasacji, uznał, że sentencja zaskarżonego wyroku mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu i w związku z tym na podstawie art. 393¹² in fine tego Kodeksu oddalił rewizję nadzwyczajną.

=====