

Wyrok z dnia 18 kwietnia 2002 r.

III RN 46/01

W sprawach dotyczących kontroli skarbowej stosuje się art. 148 § 1 KPA określający termin do złożenia podania o wznowienie postępowania.

Przewodniczący SSN Jerzy Kwaśniewski (sprawozdawca), Sędziowie SN:
Andrzej Kijowski, Herbert Szurgacz.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych w dniu 18 kwietnia 2002 r. sprawy ze skargi Spółdzielni Transportu Wiejskiego w S. na decyzję Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 8 czerwca 1999 r. [...] w przedmiocie odmowy wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzjami ostatecznymi dotyczącymi podatku od towarów i usług za 1995 r. oraz na postanowienia Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 8 czerwca 1999 r. w przedmiocie odmowy wstrzymania wykonania decyzji ostatecznych dotyczących podatku od towarów i usług za 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 maja 2000 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e

Inspektor kontroli skarbowej, po zakończonej kontroli skarbowej w Spółdzielni Transportu Wiejskiego w S., wydał w dniu 27 lipca 1998 r. 10 decyzji określających zobowiązanie w podatku od towarów i usług za niektóre miesiące 1995 r.; decyzje te wobec ich niezaskarżenia stały się ostateczne. Spółdzielnia w dniu 14 grudnia 1998 r. złożyła wniosek o wznowienie postępowania w sprawie zakończonej wyżej wspomnianymi decyzjami ostatecznymi, uzasadniając go ujawnieniem się istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i nowych dowodów, które nie były znane

organowi skarbowemu. Jednocześnie Spółdzielnia wniosła o wstrzymanie wykonania decyzji.

Decyzją z dnia 22 lutego 1999 r. inspektor kontroli skarbowej odmówił wznowienia postępowania uzasadniając rozstrzygnięcie niewykazaniem przez Spółdzielnię zachowania jednomiesięcznego terminu, określonego w art. 148 § 1 KPA, zaś postanowieniem z tej samej daty wydanym na podstawie art. 152 KPA odmówiono wstrzymania wykonania decyzji. Od tej decyzji strona odwołała się podnosząc, że do rozpatrzenia wniosku o wznowienie postępowania w sprawie podatkowej powinien być zastosowany art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Natomiast na postanowienie strona wniosła zażalenie.

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej decyzją z dnia 8 czerwca 1999 r. nie uwzględnił odwołania, argumentując że powołany przez stronę przepis nie ma zastosowania w tej sprawie z uwagi na treść art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, który stanowi, że do wznowienia postępowania stosuje się przepisy KPA.

Decyzja ta i postanowienie zostały zaskarżone do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Skarżąca zarzuciła brak merytorycznego rozpatrzenia wniosku o wznowienie postępowania na skutek ograniczenia się do formalnych powodów; wniosła o uchylenie zaskarżonych decyzji oraz postanowienia. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie.

Wyrokiem z dnia 18 maja 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżoną decyzję oraz decyzję organu pierwszej instancji a także zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie organu pierwszej instancji. W ocenie Sądu do wznowienia postępowania w tej sprawie mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, które w rozdziale 17 całościowo regulują problematykę wznowienia postępowania, natomiast art. 26 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej dotyczy jedynie właściwości rzeczowej organów kontroli w sprawach dotyczących wznowienia postępowania. Zdaniem NSA w art. 26 ust. 3 przesądzona została właściwość Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej jako jedynie właściwego do uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej inspektora niezależnie od miejsca jego zatrudnienia. W zdaniu ostatnim art. 26 ust. 3 stwierdzono zaś, że do wznowienia postępowania stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, co oznacza, iż chodzi o organy wymienione w art. 150 KPA. W uzasadnieniu wyroku podniesiono ponadto, że skoro instytucja wznowienia postępowania po-

datkowego uregulowana została w rozdziale 17 Ordynacji podatkowej w pełnym zakresie dotyczącym rozwiązań materialnoprawnych i proceduralnych, to organy kontroli skarbowej muszą stosować się do rozwiązań przyjętych w tejże Ordynacji. W konsekwencji tego trzeba przyjąć zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej, które nie ograniczają w czasie uprawnienia do złożenia podania o wznowienie postępowania.

Powyższy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został zaskarżony rewizją nadzwyczajną Ministra Sprawiedliwości, w której zarzucono rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w związku z art. 3 § 1 pkt 2 KPA oraz art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej w związku z art. 148 § 1 KPA. Na podstawie art. 57 ust. 1 powołanej ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Minister Sprawiedliwości wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skarg. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej przedstawiona została następująca argumentacja.

Zgodnie z przepisem art. 26 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej (drugie zdanie po średniku) do wznowienia postępowania stosuje się przepisy KPA. Wykładnia literalna tego przepisu wyłącza możliwość stosowania przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa do instytucji wznowienia postępowania, gdyż art. 318 tej ustawy nie zawiera przepisu uchylającego lub zmieniającego przepis art. 26 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej. Również art. 307 Ordynacji podatkowej dokonując zmiany w art. 3 § 1 KPA, polegającej na wyłączeniu spraw uregulowanych w Ordynacji podatkowej spod przepisów KPA, nie daje podstaw do wyłączenia stosowania art. 26 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej, który ma charakter *lex specialis*. Ustawa ta zawiera własne odrębne regulacje w zakresie materii prawnoprocesowej (postępowania kontrolnego), w tym określenie w art. 26 ust. 3 wznowienia postępowania poprzez odesłanie do KPA. Ograniczenie natomiast powyższej regulacji tylko do właściwości rzeczowej i miejscowej organów kontroli skarbowej nie ma podstaw prawnych.

Minister Sprawiedliwości wskazał ponadto na sprzeczność oceny prawnej zaskarżonego wyroku z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyroki: z dnia 25 stycznia 2000 r., III SA 421/99, z dnia 20 stycznia 2000 r., III SA 272/99, z dnia 7 stycznia 2000 r., III SA 7790/99, z dnia 28 października 1999 r., III SA 7736/98, z dnia 27 sierpnia 1999 r., III SA 170/99).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Sprawa - w zakresie poddanym rozpoznaniu przez Sąd Najwyższy (por. art. 393¹¹ § 1 KPC) - obejmuje rozstrzygnięcie kontrowersyjnej oceny prawnej co do zakresu art. 26 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (jednolity tekst: Dz.U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572 ze zm.). Przepis ten, którego brzmienie zostało wprowadzone ustawą z dnia 7 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 152, poz. 720), stanowi, że „Do uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej inspektora właściwy jest Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, do wznowienia postępowania stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego”. Z dwu przedstawionych wyżej stanowisk - tego, które zajął Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku z dnia 18 maja 2000 r. i tego, które stanowi podstawę rewizji nadzwyczajnej - Sąd Najwyższy uznał zasadność stanowiska Ministra Sprawiedliwości, z podkreśleniem, że odpowiada ono dotychczasowej linii orzecniczej (por. powołane w rewizji nadzwyczajnej wyroki NSA).

W analizie zakresu dwóch ustaw - o kontroli skarbowej oraz Ordynacji podatkowej, w kontekście rozpatrywanego zagadnienia prawnego, warto zwrócić uwagę na relacje czasowe wprowadzenia tych odrębnych regulacji ustawowych na tle ich przedmiotowych zakresów. Przede wszystkim istotne wydaje się zauważenie, że określenie wzajemnego stosunku tych ustaw wynika z wyraźnych regulacji zawartych w ustawie późniejszej. Przy określeniu zakresu ustawy z 1997 r. Ordynacja podatkowa niewątpliwie zdawano sobie sprawę - najogólniej mówiąc - pewnej kolizyjności przedmiotu tej ustawy (por. jej art. 10) z przedmiotem kontroli skarbowej szczegółowo określonym we wcześniejszej (z 1991 r.) ustawie o kontroli skarbowej (por. zwłaszcza jej art. 1 i 2). Na tym tle znamienne jest określenie w art. 318 Ordynacji podatkowej zakresu zmian do ustawy o kontroli skarbowej i w obrębie tych zmian ustalenie reguły kolizyjnej poprzez nadanie art. 31 ustawy o kontroli skarbowej następującego brzmienia „W zakresie nie uregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa”. Otóż z tego przepisu, z podkreśleniem jego rodowodu, niezbitnie wynika, że po pierwsze ustawa z 1991 r. o kontroli skarbowej zachowała swą normatywną aktualność także pod rządami ustawy Ordynacja podatkowa, oraz po drugie, że ta ostatnia ustawa może mieć zastosowanie do kontroli skarbowej - tylko pomocnicze, w zakresie nie uregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej. Druga zasadnicza konstatacja, już w obrębie art. 26

ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej, dotyczy stwierdzenia, że przepis ten nie został zmieniony przez ustawę Ordynacja podatkowa. Z powyższym pozostaje w sprzeczności założenie przyjęte w ocenie prawnej zaskarżonego wyroku, jakoby uregulowanie w przepisach rozdziału 17 Ordynacji podatkowej instytucji wznowienia postępowania podatkowego przesądzało zastosowanie tych przepisów także w sprawach dotyczących kontroli skarbowej. Tymczasem takie założenie przyjęte przez NSA jest błędne w związku z przedstawionym wyżej znaczeniem art. 31 ustawy o kontroli skarbowej. W kontekście tej regulacji należy uznać, że art. 26 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej uniemożliwia - według zasady pomocniczości - sięgnięcie do regulacji dotyczących wznowienia postępowania zawartych w Ordynacji podatkowej. W tym bowiem przepisie, przy zastosowaniu techniki odesłania do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego uregulowane zostało „wznowienie postępowania”. Brak jest podstaw do przyjęcia, że takie ogólnie wyrażone odesłanie do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego ma ograniczony zakres do - jak to nieprzekonywująco wyrażono w zaskarżonym wyroku - określonych kwestii kompetencyjnych.

Z powyższych względów, uznając, że rewizja nadzwyczajna Ministra Sprawiedliwości miała usprawiedliwione podstawy, Sąd Najwyższy uwzględnił jej wniosek, stosownie do art. 393¹³ § 1 KPC.

=====