

**WYROK****W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 14 grudnia 2021 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia NSA Eugeniusz Christ (spr.)
Asesor WSA	Katarzyna Stuła-Marcela
Sędzia WSA	Bożena Suleja-Klimczyk

po rozpoznaniu w trybie uproszczonym w dniu 14 grudnia 2021 r.
sprawy ze skargi [REDACTED]
na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach
z dnia 15 lipca 2021 r. nr 2401-ION.4002.10.2021.3.MG UNP: 2401-21-152330
w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności odwołania

- 1) uchyla zaskarżone postanowienie;
- 2) zasądza od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach na rzecz strony skarżącej kwotę 100 (sto) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
SPECJALISTA
Magdalena Kurpisz

UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 15 lipca 2021 r. Nr 2401-ION.4002.10.2021.3.MG UNP:2401-21-152330, wydanym na podstawie art. 228 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (jest 2021 r.) Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2020.1325 ze zm.), po rozpatrzeniu odwołania pana [REDAKTURA] (dalej strona lub podatnik) od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie (dalej organ podatkowy) z dnia 23 kwietnia 2021 r. w przedmiocie odmowy przywrócenia do rejestru podatników VAT czynnych, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (dalej Dyrektor lub organ odwoławczy) stwierdził niedopuszczalność wniesienia przez stronę odwołania.

Uzasadniając rozstrzygnięcie Dyrektor stwierdził, że strona w dniu 1 marca 2021 r. złożyła w organie podatkowym zgłoszenie aktualizacyjne NIP-7 wskazując, że z dniem 26 lutego 2021 r. zakończyła działalność gospodarczą. W dniu 8 marca 2021 r. organ podatkowy wykreślił stronę z rejestru podatników VAT czynnych oraz rejestru podatników transakcji wewnątrzwspólnotowych. W dniu 23 marca 2021 r. podatnik złożył zgłoszenie aktualizacyjne VAT-R oraz pismo z żądaniem przywrócenia wpisu do rejestru podatników VAT. W odpowiedzi na to pismo organ podatkowy wystosował do strony pismo, w którym odmówił przywrócenia do rejestru podatników VAT czynnych wskazując, że stronę nie można uznać za podatnika w rozumieniu ustawy o VAT. W piśmie nazwanym „odwołaniem od pisma – decyzji?” podatnik powtórzył żądanie przywrócenia do rejestru podatników VAT czynnych.

Odnosząc się do treści art. 228 § 1 pkt 1 O.p. Dyrektor zauważył, że strona przedmiotem odwołania uczyniła pismo organu podatkowego co oznacza, że brak jest przedmiotu zaskarżenia w sensie prawnym w postaci braku decyzji podlegającej zaskarżeniu co powodowało, że odwołanie stało się niedopuszczalne. Następnie organ odwoławczy wskazał na treść art. 207 § 1 O.p. i znaczenie decyzji w postępowaniu podatkowym. Przedstawił zasady postępowania w przypadku rejestracji jako podatnika VAT czynnego czy podatnika VAT zwolnionego podnosząc, że postępowanie to może zakończyć się stosownym zarejestrowaniem (czynność materialno-techniczna), bądź odmową rejestracji, która powinna przybrać formę decyzji. Dotyczy to również przypadku wniosku podatnika o przywrócenie do rejestru podatników VAT. Reasumując Dyrektor stwierdził, że w sprawie decyzja nie została wydana, a nadto, że zgodnie z art. 234a O.p. po upływie terminu do wniesienia

skargi do sądu administracyjnego akta sprawy zostaną zwrócone organowi podatkowemu celem ponownego rozpatrzenia sprawy.

W skardze na to rozstrzygnięcie, skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, podatnik domagał się uchylecia zaskarżonego postanowienia zarzucając naruszenie art. 228 O.p. i przepisów k.p.a.

Uzasadniając skargę, strona stwierdziła, że pismo organu podatkowego z dnia 22 kwietnia 2021 r., które nie jest nazwane decyzją, decyzję taką zawiera i dlatego wniósł od niej odwołanie przedstawiając w nim uzasadnienie uznania przedmiotowego pisma za decyzję. Skarżący zauważył, że Dyrektor nie odniósł się do argumentów odwołania. Podniósł, że przedmiotowe pismo zawiera minimum elementów decyzji administracyjnej tj. oznaczenie organu, adresata decyzji, rozstrzygnięcie i podpis osoby uprawnionej. W piśmie tym wskazano, w sposób niebudzący wątpliwości, iż stronie odmawia się przyznania określonych uprawnień.

Odpowiadając na skargę Dyrektor wniósł o jej oddalenie, podtrzymując zajęte w sprawie stanowisko i jego argumentację.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył co następuje:

Skarga okazała się uzasadniona.

Badając legalność zaskarżonego rozstrzygnięcia wskazać należy, że dotyczyło ono stwierdzenia niedopuszczalności odwołania w sytuacji, gdy organ podatkowy, w odpowiedzi na wniosek (żądanie) podatnika odmówił wpisania go jako podatnika czynnego do rejestru VAT.

Zgodnie z treścią art. 228 § 1 pkt 1 O.p. organ odwoławczy stwierdza w formie postanowienia niedopuszczalność odwołania. Przyczyny niedopuszczalności mogą mieć charakter podmiotowy lub przedmiotowy. Niedopuszczalność z przyczyn przedmiotowych obejmuje m.in. przypadki braku przedmiotu zaskarżenia. Zauważyć ponadto należy, że „Ordynacja podatkowa nie zawiera unormowań dopuszczających wniesienie odwołania od aktów niestanowiących decyzji lub od innych czynności organów podatkowych. W konsekwencji zatem organ podatkowy – w wypadku wniesienia odwołania od takich aktów lub czynności – powinien stwierdzić w formie postanowienia niedopuszczalność odwołania (art. 228 § 1 pkt 1 o.p.), a jeżeli takiego postanowienia nie wydał, powinien wydać decyzję o umorzeniu postępowania odwoławczego (art. 233 § 1 pkt 3 o.p.)” – tak wyrok NSA z dnia 8 lipca 2021 r. sygn. akt III FSK 3678/21. W niniejszej sprawie sytuacja taka nie wystąpiła.

W myśl przepisu art. 207 § 1 O.p. organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Treść decyzji podatkowej statuuje przepis art. 210 § 1 O.p. opisujący poszczególne elementy, które decyzja powinna zawierać. Przyjmuje się, że dane pismo organu rozstrzygającego należy uznać za decyzję, o ile pismo takie zawiera oznaczenie tego organu, oznaczenie adresata aktu, rozstrzygnięcie w sprawie oraz podpis wyznaczonego pracownika organu (tak wyrok NSA z dnia 16 grudnia 1996 r. sygn. akt SA/Ka 2218/95 czy WSA we Wrocławiu z dnia 10 grudnia 2007 r. sygn. akt I SA/Wr 885/07).

Jak wynika z dołączonego do akt podatkowych pisma z dnia 23 kwietnia 2021 r. zawiera ono oznaczenie organu podatkowego, datę sporządzenia pisma, znak (numer) sprawy, której dotyczy, dane osobowe i adres osoby do której zostało skierowane, wskazanie treści żądania, okoliczności faktyczne i prawne sprawy z powołaniem odpowiednich przepisów prawnych, rozstrzygnięcie wniosku skarżącego z podaniem przyczyn odmowy uznania skarżącego za podatnika w rozumieniu ustawy o VAT oraz podpis osoby uprawnionej (zastępca naczelnika stosownego urzędu skarbowego). Pismo to nie zawiera natomiast pouczenia co do przysługujących stronie środków odwoławczych oraz formalnego określenia (decyzja, postanowienie). Tym samym pismo to nie jest niczym innym jak decyzją, mocą której odmówiono skarżącemu wpisania go jako podatnika VAT czynnego do rejestru VAT. Od rozstrzygnięcia tego podatnik wniósł odwołanie w terminie do tego przewidzianym, co do którego organ odwoławczy stwierdził jego niedopuszczalność uznając, że pismo organu podatkowego nie stanowi decyzji tylko z tej przyczyny, że nie zostało tak opisane w nagłówku pisma. Należy przy tym zauważyć, że organ odwoławczy sam wykazał, iż postanowienie dotyczące wniosku (żądania) strony, w sytuacji, gdy organ odmawia jej pozytywnego załatwienia, z uwagi na obowiązujące w tym przedmiocie przepisy prawa (powołane przez organ odwoławczy), obliguje organ podatkowy do wydania decyzji odmownej ze wszystkimi tego konsekwencjami, m.in. związanymi z możliwością jej kontroli w trybie instancyjnym.

Skoro pismo organu podatkowego z dnia 23 kwietnia 2021 r. zawiera wszystkie elementy decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym zgodnie z art. 210 O.p., zaś wskazane w niej rozstrzygnięcie sprawy musi przybrać postać decyzji (w sytuacji odmowy żądania strony), to tym samym pismo to stanowi decyzję, o której mowa w art. 207 § 1 O.p., a przez to odwołanie, spełniające warunki formalne, od tego rozstrzygnięcia nie może być uznane za niedopuszczalne w trybie art. 228 § 1

pkt 1 O.p. Okoliczność, że dane pismo organu podatkowego nie zostało przez ten organ opatrzone nagłówkiem „decyzja” nie oznacza, że pismo takie tylko z tego powodu, decyzji nie stanowi mimo, że zawiera wymagane przepisami elementy, które decyzja taka powinna zawierać. Brak zatytułowania danego pisma „decyzja” czy „postanowienie” nie jest brakiem powodującym uznanie, że organ nie wydał rozstrzygnięcia w takiej formie.

Rozpoznając sprawę ponownie organ odwoławczy zastosuje się do oceny prawnej wyrażonej przez Sąd w niniejszym rozstrzygnięciu i po raz kolejny zbada warunki uzasadniające stosowanie art. 228 O.p. i inne wymogi dotyczące odwołań celem wydania formalnego, bądź merytorycznego rozstrzygnięcia.

Z tych przyczyn Sąd uznał, że zaskarżone postanowienie narusza wymienione wyżej przepisy postępowania podatkowego w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy i na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c i art. 200 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. 2019. 2325), orzekł jak w wyroku.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

SPECJALISTA

Magdalena Kurpis