

Katowice, dnia 24.09.2007 r.



**DYREKTOR
IZBY CELNEJ W KATOWICACH**

Nr sprawy: 330000-WPA-91161-109/07/DW

ul. _____

NIP: _____

DECYZJA

Na podstawie art. 233 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (*tekst jednolity z 2005 r. Dz.U. Nr 8, poz.60 z późn. zm.*) Dyrektor Izby Celnej w Katowicach po rozpatrzeniu odwołania złożonego przez Pana _____ od decyzji Naczelnika Urzędu Celnego w Gliwicach nr 332000-RPA-91102-0082/2007/AP z dnia 15 marca 2007 r., określającej kwotę zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za miesiąc kwiecień 2005 r. w wysokości: 22.774 zł.

uchyla w całości decyzję Naczelnika Urzędu Celnego w Gliwicach i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji

Uzasadnienie

Na podstawie upoważnień dnia 02 sierpnia 2005 r. o nr 332000-RKA-9117-1-0003/05/59/IK i nr 332000-RKA-9117-1-0003/05/60/IK wydanych przez Naczelnika Urzędu Celnego w Gliwicach w _____ z siedzibą w _____ przeprowadzona została kontrola w zakresie zużycia oleju opałowego zgodnie z

jego przeznaczeniem, za okres od miesiąca października 2004 r. do miesiąca maja 2005 r., która zakończona została protokołem podpisanym przez Stronę i doręczonym jej w dniu 11.08.2005 r.

Kontrola ta przeprowadzona została w związku z przypadkami zużycia oleju opałowego na cele napędowe, w ramach prowadzonej przez Stronę działalności transportowej ujawnionymi:

- w dniu 05.11.2004 r. w zbiorniku paliwa ciągnika siodłowego marki SCANIA 113 M nr rej. SRB 98AK,
- w dniu 20.12.2004 r. w zbiorniku paliwa samochodu marki SCANIA nr rej. CEF 6519
- w dniu 12.01.2005 r. w zbiorniku paliwa samochodu ciężarowego marki SCANIA R o nr rej. SGL 79EC

Pan (będący stroną w sprawie) przesłuchany pod odpowiedzialnością karną w dniu 05.08.2005 r. zeznał do protokołu, że wykorzystał w ww. przypadkach 920 litrów oleju opałowego nabytego w z siedzibą w , tłumacząc to brakiem środków finansowych na zakup paliwa i koniecznością wykonania pilnej usługi transportowej.

W trakcie prowadzonego postępowania ustalono, że Strona w kontrolowanym okresie istotnie zakupiła w łącznie 1300 litrów oleju opałowego, a zakup ten został udokumentowany fakturami nr A-5031/2004 z dnia 09.11.2004 r. w ilości 300 litrów wraz z korektą faktury A-84/2004 r. oraz nr A-5772/2004 z dnia 20.12.2004 r. w ilości 1000 litrów. Przeprowadzona przez Urząd Celný w Katowicach kontrola w potwierdziła zakup oleju opałowego przez Stronę oraz, że Spółka ta od powyższej sprzedaży zadeklarowała i uiściła podatek akcyzowy według stawek równoważnych dla oleju napędowego, w związku z niezłożeniem przez Stronę oświadczenia o przeznaczeniu nabywanego oleju opałowego na cele opałowe.

Niezależnie od powyższego kontrolujący na podstawie dokumentacji księgowej ustalili, że Pan nabył w miesiącu kwietniu 2005 r., od

, olej napędowy w łącznej ilości 19.300 litrów na podstawie faktur: 67/4/05 z dnia 04.04.2005 r., 75/4/05 z dnia 11.04.2005 r., 88/4/05 z dnia 18.04.2005 r. oraz 98/4/05 z dnia 29.04.2005 r. Z zapisów na fakturach wynikało, że podatek VAT jak i akcyza zostały zapłacone. W ramach czynności sprawdzających, działając w oparciu o art. 274c Ordynacji podatkowej, wezwano Pana o potwierdzenie tych faktów. W odpowiedzi na wezwanie (w piśmie z dnia 22.08.2005 r.) Pan

przekazał informację, że nigdy nie współpracował i nie dokonywał transakcji sprzedaży oleju napędowego z _____, a działalność prowadzona w ramach firmy _____ została zawieszona z dniem 16.03.2004 r. oraz, że przez cały okres działalności tej firmy składał „zerowe” deklaracje podatkowe. W związku z powyższym organ I instancji podjął czynności mające na celu ustalenie czy od oleju napędowego zakupionego przez Pana _____ został zapłacony podatek akcyzowy.

Prowadząc postępowanie ustalono, że Pan _____ figuruje w rejestrze przedsiębiorców Urzędu Gminy w _____ pod nr 783/03. Do dnia 16.03.2004 r. oznaczenie przedsiębiorcy brzmiało _____

z siedzibą – _____ Jako zakres działalności wskazano usługi budowlane i transportowe oraz pośrednictwo handlowe w zakresie paliw płynnych. W dniu 16.03.2004 r. nastąpiła zmiana we wpisie do ewidencji i oznaczenie przedsiębiorcy brzmi:

_____ Zakres działalności - sprzedaż hurtowa maszyn i urządzeń biurowych oraz sprzedaż hurtowa paliw stałych, ciekłych, gazowych oraz produktów pochodnych. W tym miejscu należy zauważyć, że w dokumentacji potwierdzającej zakup paliwa, w tym także na pieczętce firmowej _____, jako siedzibę podmiotu wskazano _____ zamiast _____

Ponadto Naczelnik Urzędu Skarbowego w _____ przekazał informacje, z których wynika, że Pan _____ widnieje w ewidencji tego urzędu jako podatnik prowadzący działalność gospodarczą i jest podatnikiem podatku VAT. Za okres październik 2004 r. – maj 2005 r. składał miesięczne deklaracje dla podatku od towarów i usług VAT-7 jako _____, przy czym dostawy i nabycia wykazał tylko za miesiące kwiecień - maj 2005 r., natomiast za pozostałe miesiące złożył tzw. deklaracje „zerowe”. W deklaracjach za kwiecień-maj 2005 r. posłużył się pieczętką - _____

_____ ze wskazaniem numeru REGON i NIP. Z informacji tych wynika również, iż w ramach czynności kontrolnych odnośnie transakcji sprzedaży paliwa, przeprowadzonych w październiku 2005 r. na prośbę Naczelnika Urzędu Skarbowego w _____ ustalono, iż w miejscowości _____ nie funkcjonuje żadna firma prowadząca działalność w zakresie sprzedaży paliw. Zawieszono także kontrolę podatkową w związku z brakiem kontaktu z Panem _____ oraz nieudostępnieniem przez podatnika dokumentacji podatkowej, mimo pisemnego żądania kontrolujących.

W ramach pomocy prawnej organ I instancji wystąpił również do Naczelnika Urzędu Celnego w o przesłuchanie w charakterze świadka Pana , jednakże nie stawiał się on na wezwanie. Przesłał natomiast pismo, w którym ponownie wyjaśnił, że nigdy nie dokonywał żadnych transakcji sprzedaży oleju napędowego i tym samym nie posiada żadnej dokumentacji z tym związanej.

Powyższe ustalenia doprowadziły organ I instancji do konkluzji, iż Strona nabyła olej napędowy niewiadomego pochodzenia, od którego nie został zapłacony podatek akcyzowy.

W związku z powyższym Naczelnik Urzędu Celnego w Gliwicach decyzją numer 332000-RPA-91102-0082/2007/AP z dnia 15.03.2007 r. określił kwotę zobowiązania podatkowego w podatku akcyzowym za miesiąc kwiecień 2005 r. w wysokości 22.774,00 zł.

Od decyzji tej Strona, pismem z dnia 10.04.2007 r. złożyła odwołanie wnosząc o jej uchylenie, zarzucając jednocześnie naruszenie przepisów prawa procesowego określonego w art. 120, art. 191, art. 122, art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu odwołania Strona wskazała m.in., że warunkiem bezwzględnym obciążenia posiadacza lub nabywcy wyrobów akcyzowych obowiązkiem zapłaty podatku akcyzowego jest ustalenie, że podatek ten nie został uiszczony na wcześniejszym etapie obrotu. Zebrany natomiast w sprawie materiał dowodowy nie daje podstaw do stwierdzenia, iż od oleju napędowego zakupionego przez Stronę akcyza nie została zapłacona. Organ podatkowy nie uzyskał żadnego dowodu, iż podatek ten nie został odprowadzony, a Strona działając w dobrej wierze kupowała olej napędowy po cenie nie odbiegającej od cen rynkowych. W tej sytuacji wykluczyć nie można, że akcyza została zapłacona przez producenta, czy importera i żądana jest ponownie od posiadacza towaru, który znalazł się w tej sytuacji wyłącznie przez nierzetelność kontrahenta, który podawał nieprawdziwe dane w dokumentach sprzedaży.

Strona zarzuca także, że organ I instancji ograniczył się tylko do materiałów przekazanych przez inne organy podatkowe, natomiast nie uzyskał innych dowodów poprzez współpracę z policją czy prokuraturą. Nie przesłuchano Pana

, nie przeprowadzono także kontroli w jego przedsiębiorstwie, a dowody jednoznacznie wskazują, że podmiot ten istnieje i prowadzi bądź prowadził działalność gospodarczą. W opinii Strony powyższe wskazuje, że nie podjęto wszelkich

niezbędnych działań, w jak również nie zebrano całego materiału dowodowego, czym naruszono art. 122 i 187 Ordynacji podatkowej.

Ponadto Strona podnosi, iż Pan _____ jako sprzedawca również powinien zostać obciążony podatkiem akcyzowym skoro organ nie wyklucza, że był on stroną tych transakcji. Zarzuciła także brak obiektywnego ustalenia stanu faktycznego przez organ podatkowy i żądanie zapłaty podatku akcyzowego, nie poparte żadnymi dowodami, od osoby, która się nie ukrywa i prowadzi działalność zgodnie z przepisami prawa. Zdaniem odwołującego takie postępowanie nie mieści się w standardach demokratycznego państwa jakim jest RP i narusza art. 121 i 124 Ordynacji podatkowej.

Pismem z dnia 21.08.2007 r. zawiadomiono Stronę o możliwości wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego w terminie 7 dni od dnia otrzymania zawiadomienia, z czego Strona nie skorzystała.

Dyrektor Izby Celnej w Katowicach, po przeanalizowaniu całości zebranego materiału dowodowego, stwierdza co następuje :

W art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej przewidziano wyjątkową możliwość kasacyjnego (a więc niemerytorycznego) załatwienia sprawy przez organ odwoławczy wówczas, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub w części.

Organ odwoławczy może wydać decyzję kasacyjną i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia, gdy postępowanie w pierwszej instancji zostało przeprowadzone z rażącym naruszeniem norm prawa procesowego, a zatem gdy organ pierwszej instancji nie przeprowadził postępowania dowodowego lub postępowanie dowodowe zostało przeprowadzone, ale w rażącym sposób naruszono w nim przepisy procesowe.

Przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia organ wskazuje, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym jej rozpatrywaniu.

W myśl art. 229 Ordynacji podatkowej 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, zaś zgodnie art. 122 tejże ustawy organy podatkowe w toku postępowania podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy.

Przywołane regulacje prawne stanowią, że konieczną a zarazem wystarczającą przesłanką przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia jest zakres czynności postępowania wyjaśniającego. Organ odwoławczy ma uprawnienia wyłącznie do prowadzenia postępowania dodatkowego w stosunku do postępowania wyjaśniającego przeprowadzonego w pierwszej instancji. Jeśli zaś postępowanie przed organem I instancji doprowadziło do niepełnych ustaleń faktycznych będących podstawą do rozstrzygnięcia, organ wyższego rzędu, aby dokonać właściwej oceny sytuacji, zmuszony byłby do uzupełnienia postępowania w znacznej części, a to z kolei nie mieści się w jego kompetencji jako organu odwoławczego. Zauważyć również należy, iż ograniczenie postępowania dowodowego przeprowadzonego w postępowaniu odwoławczym jest następstwem przyjęcia systemu dwuinstancyjnego i konsekwentnej jego realizacji

W rozpatrywanej sprawie, jak wynika z uzasadnienia zaskarżonej decyzji, organ I instancji określił zobowiązanie w podatku akcyzowym za miesiąc kwiecień 2005 r. w kwocie 22.774 zł uznając, iż Pan _____ nabył olej napędowy w ilości 19.300 litrów, od którego nie został zapłacony podatek akcyzowy, co wyczerpuje dyspozycję zawartą w art. § 4 ust. 3 i art. 11 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 z późn. zmianami).

Zgodnie z art. 4 ust. 3 wyżej cytowanej ustawy o podatku akcyzowym opodatkowaniu podlega także nabycie lub posiadanie przez podatnika wyrobów akcyzowych, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości.

Natomiast zgodnie z treścią art. 11 ust. 1 ustawy podatnikami akcyzy są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej dokonujące czynności podlegających opodatkowaniu, zwane dalej „podatnikami”.

W pkt 1 ustępu 2 tegoż artykułu wskazano, że podatnikami są również podmioty nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe, jeżeli od tych wyrobów akcyza nie została zapłacona w należnej wysokości.

Powyższe regulacje wskazują jednoznacznie, że krąg podatników zobowiązanych do zapłaty akcyzy w związku z dokonaniem czynności opodatkowanej podatkiem akcyzowym został rozszerzony o podmioty nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe, od których akcyza nie została zapłacona w należnej wysokości.

Aby uznać jednak stan nabycia lub posiadania wyrobów akcyzowych za czynność opodatkowaną niezbędnym jest ustalenie w sposób nie budzący wątpliwości czy faktycznie nie nastąpiła zapłata należnego podatku akcyzowego i ustalenie podmiotu zobowiązanego do jego zapłaty, co w ocenie organu odwoławczego w niniejszej sprawie nie zostało wystarczająco wykazane.

Jak wynika bowiem z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, Naczelnik Urzędu Celnego w Gliwicach, w trakcie prowadzonego postępowania nie wyjaśnił w sposób dostateczny roli Pana | w transakcjach związanych ze sprzedażą oleju napędowego Panu , przyznając w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, iż nie wyklucza, że był on stroną tych transakcji. Skoro więc nie można takiej sytuacji wykluczyć, to nie można również wykluczyć, że dokonywał on obrotu olejami napędowymi. Wyjaśnienia jednakże wymaga czy istotnie miało to miejsce, a jeśli tak, to ustalenia wymaga pochodzenie tychże paliw, a co za tym idzie, czy od paliw tych została zapłacona akcyza w należnej wysokości. Wprawdzie Pan w pismach skierowanych do Naczelnika Urzędu Celnego w Gliwicach jak i Naczelnika Urzędu w zaprzecza, iż dokonywał transakcji sprzedaży oleju napędowego z

, niemniej jednak nie zgłasza się na wezwania w celu przesłuchania w charakterze świadka odnośnie powyższej kwestii. Nie zgłasza się także na wezwania Naczelnika Urzędu Skarbowego w w celu przedłożenia dokumentacji podatkowej związanej z działalnością swojego przedsiębiorstwa i umożliwienia przeprowadzenia kontroli podatkowej, zatem wątpliwość budzi wiarygodność jego wyjaśnień.

Fakt, składania przez Pana w okresie od października 2004 r. do maja 2005 r. miesięcznych deklaracji dla podatku od towarów i usług VAT-7, w których jedynie w kwietniu i maju 2005 r. wykazywał nabycia i dostawy, a w pozostałych miesiącach składał tzw. deklaracje „zerowe” nie przesądza o tym, że nie prowadził on obrotu paliwami oraz, że od paliw tych nie został zapłacony podatek akcyzowy, biorąc pod uwagę jednofazowy charakter tego podatku.

Na uwagę zasługuje fakt, iż Urząd Skarbowy w jest w posiadaniu faktur, z których wynika, że Pan dokonywał sprzedaży paliw podmiotom zlokalizowanym w . Podkreślić należy również, że zakres działalności tego przedsiębiorcy m.in. obejmował (pierwotnie) pośrednictwo handlowe w zakresie paliw płynnych, a dnia od

16.03.2004 r. sprzedaż hurtową paliw stałych, ciekłych, gazowych oraz produktów pochodnych.

Zgodzić się należy z organem I instancji, że wątpliwości także budzą dokumenty potwierdzające sprzedaż oleju napędowego przez Pana (faktury, dowody zapłaty, dokumenty WZ), z uwagi na nieprawidłową nazwę miejscowości wystawienia faktur i siedzibę podmiotu wskazaną na pieczętce (zamiast), jak również nieprawidłową nazwę podmiotu, na pieczętce. Jak wynika bowiem z akt sprawy od dnia 16.03. 2004 r. podmiot ten zmienił swoje oznaczenie z

na . Ustalenia jednakże wymaga kto sporządził te dokumenty, sygnował pieczęcią wystawcy/sprzedającego i podpisał jako wystawca czy sprzedawca.

W świetle wyżej stwierdzonych uchybień w zakresie prowadzenia postępowania - zdaniem Dyrektora Izby Celnej w Katowicach należało uchylić zaskarżoną decyzję i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji, gdyż w przedmiotowej sprawie konieczne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego w znacznej części, co przekracza kompetencje organu odwoławczego.

Organ I instancji rozpatrując ponownie sprawę z uwzględnieniem zgromadzonego materiału dowodowego winien przeprowadzić dodatkowe postępowanie w sposób bardziej wnikliwy i szczegółowy. W tym celu winien w szczególności wystąpić do Naczelnika Urzędu Skarbowego w oraz Naczelnika Urzędu Celnego w o podjęcie wszelkich niezbędnych środków prawnych w celu przeprowadzenia kontroli podatkowej u Pana

, jak również w celu jego przesłuchania w związku z ww. transakcjami sprzedaży, ewentualnego prowadzenia obrotu paliwami oraz złożonymi pisemnymi wyjaśnieniami w toku postępowania podatkowego. Istotnym jest również przeprowadzenie dowodu w postaci przesłuchania Pana w celu wyjaśnienia okoliczności zakupu przedmiotowego oleju napędowego. Wystąpić należy także do Naczelnika Urzędu Skarbowego w o przekazanie ewentualnych ustaleń odnośnie przeprowadzonych transakcji sprzedaży przez Pana z podmiotami z terenu właściwości tego organu.

Ponadto wobec rozbieżnego stanowiska Pana i Pana odnośnie przeprowadzonych transakcji zakupu/sprzedaży spornego oleju napędowego, jak również w związku wątpliwościami odnośnie

prawdziwości dokumentów potwierdzających tę sprzedaż, zasadnym wydaje się rozszerzenie prowadzonego postępowania o współpracę z Prokuraturą, w związku z możliwością popełnienia przestępstwa, o co wnioskuje także Strona w odwołaniu.

Przy ponownym rozpatrywaniu sprawy organ podatkowy winien kierować się zasadą ogólną wyrażoną w art. 122 Ordynacji stanowiącą, iż organ obowiązany jest podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy.

Obowiązek zebrania i rozpatrzenia przez organ całokształtu materiału dowodowego jest wyrazem tego, że organ nie jest związany w jego gromadzeniu wnioskami Strony, lecz sam określa granice postępowania wyjaśniającego kierując się własnym rozeznaniami i przekonaniem co do konieczności udowodnienia pewnych faktów. Organ ma pewną swobodę w kształtowaniu zakresu postępowania, mając jednak na względzie, że zebrany materiał ma doprowadzić do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i do załatwienia sprawy.

Z zasady tej wynikają dyrektywy dotyczące zarówno sposobu gromadzenia materiału jak i rozpatrywania przez organ podatkowy materiału dowodowego.

Z treścią w/wym. przepisu ściśle koresponduje przepis art. 187, którego § 1 stanowi, iż organ podatkowy jest zobowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Przepis ten obliguje organ podatkowy aby ten zebrał „cały” materiał konieczny do rozstrzygnięcia sprawy. Wynika z tego, że organ nie może ograniczyć swojego działania do przeanalizowania jedynie niektórych dowodów, kierując się z góry założeniem, że inne dowody przedstawione w sprawie są zbędne lub też nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.

W dotychczasowym orzecznictwie ustalony został pogląd, iż pominięcie jakiegokolwiek dowodu może nasunąć także wątpliwości co do zgodności z rzeczywistością ustalonego w sprawie stanu faktycznego oraz może budzić wątpliwości co do trafności oceny innych dowodów (*wyrok NSA z 15 grudnia 1995 r. sygn. akt S.A./Lu 507/95*).

Przy wydawaniu nowej decyzji należy mieć na uwadze przepis art. 210 Ordynacji podatkowej określający szczegółowo jakie składniki powinna zawierać decyzja administracyjna. Są to m.in. powołanie podstawy prawnej oraz uzasadnienie faktyczne i prawne.

Zgodnie z § 4 art. 210 uzasadnienie faktyczne decyzji powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów którym dał

wiarę oraz przyczyn dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś - podstawę prawną decyzji - z przytoczeniem przepisów prawa.

W uzasadnieniu decyzji powinna znaleźć pełne odzwierciedlenie ocena zebranego materiału dowodowego i wyczerpujące wyjaśnienie przesłanek dokonanego rozstrzygnięcia. Uzasadnienie winno przekonywać zarówno co do prawidłowości oceny stanu faktycznego i prawnego, jak i co do zasadności treści rozstrzygnięcia (por. wyrok NSA z dnia 21.07.1998r. sygn. akt V S.A. 13/98).

W związku z powyższym Dyrektor Izby Celnej orzekł jak w sentencji.

POUCZENIE

Decyzja niniejsza jest ostateczna w postępowaniu administracyjnym.

W przypadku jej niezgodności z prawem służy Stronie prawo wniesienia skargi w terminie 30 dni od dnia doręczenia niniejszej decyzji do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach przy ulicy Prymasa S. Wyszyńskiego 2.

Jednocześnie informuję, iż skargę wraz z odpisem wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał rozstrzygnięcie będące przedmiotem skargi, tj. Dyrektora Izby Celnej w Katowicach.

Otrzymują :

1 x Adresat
1 x UC Gliwice
1 x WRC/WEG
1 x a/a

Dawid Borys

Dyrektor Izby Celnej Katowice