

Wyrok z dnia 29 marca 2000 r.

III RN 138/99

Przepis art. 28 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.) przesądzał jedynie o tym, że skutek analogiczny, jak w wypadku decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, dotyczył wyłącznie "wyniku kontroli", natomiast nie rozciągał się na konsekwencje prawne, jakie wynik kontroli skarbowej wywoływał w zakresie odsetek z tytułu zwiększonych w wyniku kontroli kwot zobowiązań podatkowych.

Przewodniczący: SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wasilewski (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem Prokuratora Prokuratury Krajowej Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 29 marca 2000 r. sprawy ze skargi Zenona C. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 8 lipca 1997 r. [...] w przedmiocie ustalenia odsetek za zwłokę, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 12 lutego 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i oddalił skargę.

U z a s a d n i e n i e

Inspektor Kontroli Skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w S., w wyniku kontroli przeprowadzonej w dniu 30 grudnia 1996 r., dokonał obliczenia podatnikowi - Zenonowi C. zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 1995 r., łącznie z obliczeniem tzw. zobowiązania sankcyjnego na podstawie art. 27 ust. 5 pkt 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm. - powoływanej nadal jako: ustawa o podatku od towarów i usług). Następnie, w wyniku prośby podatnika o podanie podstawy uzasadniającej naliczenie odsetek od zwiększonych kwot zobowiązań podatkowych, Urząd Skarbowy w S. decyzją z dnia 22 kwietnia

1997 r. ustalił podatnikowi odsetki za zwłokę od zobowiązania w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 1995 r. na kwotę łączną 6.710, 90 zł. Decyzję tę utrzymała z kolei w mocy Izba Skarbowa w K. decyzją z dnia 8 lipca 1997 r. W uzasadnieniu swej decyzji Izba Skarbowa stwierdziła w szczególności, że zobowiązanie w podatku od towarów i usług powstaje z mocy prawa, a zgodnie z art. 26 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy zobowiązani są dokonywać samoobliczenia i wpłacenia tego podatku za okresy miesięczne, w terminie do dnia 25 miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W wyniku skargi podatnika na powyższą decyzję, Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Rzeszowie wyrokiem z dnia 12 lutego 1999 r. [...] uchylił decyzję Izby Skarbowej. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd wskazał, że spór pomiędzy podatnikiem i organami podatkowymi dotyczy tego, od jakich dat powinny być prawidłowo naliczane odsetki za zwłokę od zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług obliczanego za poszczególne miesiące, jeżeli w wyniku przeprowadzonej kontroli Urząd Kontroli Skarbowej określi je w wyższej kwocie, aniżeli uczynił to podatnik w wyniku samoobliczenia. Równocześnie Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że skoro art. 28 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm. – powoływanej nadal jako: ustawa o kontroli skarbowej), w wersji obowiązującej w chwili wydawania decyzji, stanowił, że „wynik kontroli wywiera ten sam skutek, co decyzja ostateczna organu podatkowego ustalająca zobowiązanie podatkowe”, to należy przyjąć, że odnosi się do wszelkich zobowiązań podatkowych, a więc niezależnie od ich rodzaju i sposobu powstania, a tym samym „brak jest podstaw do różnicowania charakteru tegoż ‘wyniku’ odnośnie jego poszczególnych elementów”. Skoro bowiem przepis ten wyraźnie stanowi, że „wynik” wywiera taki sam skutek, jak decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe, to w konsekwencji przyjąć należy, że ustawodawca wskazał tu wprost na charakter decyzji ze wszystkimi tego skutkami, jako decyzji ustalającej.

Minister Sprawiedliwości pismem z dnia 10 sierpnia 1999 r. [...] wniósł rewizję nadzwyczajną od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 12 lutego 1999 r. [...], zarzucając rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm. - powoływanej nadal jako: ustawa o NSA) w związku z art. 6 oraz art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, a w konsekwencji wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono w szczególności, że wyrażony w zaskarżonym wyroku pogląd prawny jest nietrafny, bowiem abstrahuje od istoty poszczególnych podatków i sposobu ich powstawania oraz odbiega od utrwalonego w tym względzie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. W opinii rewizji nadzwyczajnej, użyta przez prawodawcę terminologia ma znaczenie wtórne względem konstrukcji prawnej podatku. Jeżeli więc w określonej sytuacji zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, to w odniesieniu do takiego zobowiązania podatkowego organ podatkowy może wydać jedynie decyzję o charakterze deklaratoryjnym, a więc decyzję określającą, a nie ustalającą. Dotyczy to także zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, zarówno z uwagi na sposób w jaki w art. 6 ustawy o podatku od towarów i usług określony został moment powstania obowiązku podatkowego, jak i z uwagi na dyspozycję art. 10 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, który stanowi, że zobowiązanie lub zwrot podatku przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że urząd skarbowy inaczej określi wysokość tej kwoty. Dlatego w rewizji nadzwyczajnej wyrażony został pogląd prawny, w myśl którego: „Zarówno decyzja Urzędu Skarbowego, jak i wynik kontroli, od którego nie wniesiono żądania skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, mają charakter deklaratoryjny. Charakter konstytutywny ma dopiero decyzja o wymiarze sankcji”. Przy czym należy mieć także na uwadze, że „ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym jest ustawą późniejszą w stosunku do ustawy o kontroli skarbowej”. W odpowiedzi na rewizję nadzwyczajną skarżący wniósł o jej oddalenie, wskazując równocześnie na trafność rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Art. 27 ustawy o kontroli skarbowej stanowi, iż kontrolowany może w terminie 14 dni od doręczenia mu wyniku kontroli wnieść żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych. Natomiast art. 28 ustawy o kontroli skarbowej (w wersji obowiązującej w chwili wydawania zaskarżonej decyzji, tzn. w dniu 22 kwietnia 1997 r.) stanowił, że: „Jeżeli żądanie, o którym mowa w art. 27, nie zostanie wniesione, wynik kontroli wywiera ten sam skutek co decyzja ostateczna organu ustalającego zobowiązanie podatkowe”. Z wyraźnego brzmienia tego przepisu wynika jednoznacznie, że skutek analogiczny jak w wypadku decyzji

ustalającej zobowiązanie podatkowe dotyczy wyłącznie samego „wyniku kontroli” (czyli ustaleń dokonanych w toku kontroli), nie rozciąga się natomiast na konsekwencje prawne, jakie ten wynik kontroli wywoła w świetle przepisów prawa podatkowego. Dlatego trafnie wywiedziono w rewizji nadzwyczajnej, że w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, tak jak to ma miejsce w wypadku podatku od towarów i usług (art. 6 w związku z art. 10 ust. 1 – ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług), należy stanąć na stanowisku, że ustalenia dokonane w wyniku kontroli skarbowej mają charakter deklaratoryjny. W konsekwencji, odsetki od powiększonych kwot zobowiązań podatkowych naliczane są nie od daty dokonania ustalenia kontrolnego w wyniku przeprowadzonej kontroli skarbowej, lecz od daty powstania zobowiązania podatkowego, które w wyniku kontroli zostało skorygowane. W odniesieniu do rozpoznawanej sprawy od należnych kwot zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług, skorygowanych w wyniku kontroli skarbowej, zostały naliczone przez organy podatkowe prawidłowo, od daty powstania zobowiązania podatkowego (art. 6 i art. 10 ust. 1 i ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych – jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 393¹⁵ KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzekł jak w sentencji.

=====