

Postanowienie z dnia 18 kwietnia 2002 r.

III RN 157/00

Weryfikacja w wyniku kontroli skarbowej straty określonej przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych następuje w formie decyzji organu kontroli skarbowej.

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

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 18 kwietnia 2002 r. sprawy ze skargi „F.E.” Spółki z o.o. w W. na wynik kontroli Inspektora Kontroli Skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia 27 sierpnia 1999 r. w przedmiocie rozliczenia z budżetem, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2000 r. [...]

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

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

Postanowieniem z dnia 24 lutego 2000 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie odrzucił skargę „F.E.” Spółki z o.o. w W. na wynik kontroli Inspektora Kontroli Skarbowej z UKS w W. z dnia 27 sierpnia 1999 r.

W uzasadnieniu tego postanowienia NSA stwierdził, że zaskarżony „wynik kontroli” nie należy do kategorii określonych w art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, podlegających zakresowi działania sądu administracyjnego. Skarga bowiem nie może dotyczyć sytuacji, kiedy obowiązki wynikają wprost z przepisów prawa. Taka sytuacja - zdaniem NSA - zachodzi co do zaskarżonego wyniku kontroli, który dotyczy w istocie wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych. Niepodporządkowanie się przez podatnika normie prawnej skutkuje wszczęciem postępowania podat-

kowego i wydanie decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej. Ochrona praw uczestników tego postępowania zrealizowana jest w postępowaniu podatkowym i na drodze kontroli sądowej decyzji podatkowych. Wynik kontroli o jakim mowa w art. 24 ust. 2 pkt 2 ustawy o kontroli skarbowej nie może stanowić konkurencyjnego trybu konkretyzacji obowiązków podatkowych.

Powyższe postanowienie zostało zaskarżone rewizją nadzwyczajną Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, który zarzucił rażące naruszenie art. 16 ust. 1 pkt 4 i art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (jednolity tekst: Dz.U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572) oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji RP (Dz.U. Nr 78, poz. 483). Powołując wskazane podstawy Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej podniesiono co następuje.

Ze stanu faktycznego sprawy wynika, że po przeprowadzeniu w okresie od marca do sierpnia 1999 r. postępowania kontrolnego ustalono w zaskarżonym wyniku kontroli, że „F.E.” dokonując rozliczenia z budżetem za 1997 r. nie wykazała w złożonej deklaracji podatkowej dochodu, lecz stratę (art. 7 ust. 2 i art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), którą zawyżyła o 612.731 zł. Wprawdzie przepisy powołanej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie dają podstawy prawnej do wydania decyzji w zakresie korekty straty wykazanej przez podatnika w deklaracji podatkowej, gdyż ewentualny spór co do wysokości straty może być przedmiotem decyzji dotyczącej wysokości podatku dochodowego za rok następny, w przypadku gdyby podatnik chciał pokryć stosowną część tej straty według zasad określonych w art. 7 ust. 4 tej ustawy, to jednak w świetle art. 24 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), która ma zastosowanie w sprawie - właściwy organ ma obowiązek wydania takiej decyzji. Konsekwencją poniesienia przez podatnika straty w określonej wysokości są jego uprawnienia do ulgi w rozumieniu art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, przewidzianej w art. 7 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Według Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego oczywiste jest, iż organ kwestionujący określenie wysokości straty zawarte w deklaracji podatkowej spółki „F.E.” obowiązany był określić jej rzeczywistą wysokość w formie prawnej decyzji. Określe-

nie bowiem przez organ rzeczywistej wysokości straty mieści się w pojęciu ustaleń dotyczących „podatków” w rozumieniu art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej. Wprawdzie inspektor kontroli skarbowej nazwał wydany przez siebie akt „wynikiem kontroli”, to jednak nie ma to wpływu na zakwalifikowanie tego aktu do kategorii decyzji, skoro zgodnie z utrwalonym już orzecnictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego zawiera on oznaczenie organu, oznaczenie strony, rozstrzygnięcie oraz podpis osoby reprezentującej organ administracji (wyrok NSA z 20 lipca 1981 r., SA 1163/81, OSPiKA 1982 nr 9-10, poz. 169). Niezależnie od tego w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej stwierdzono, że poza jej rozważaniami pozostaje kwestia właściwości inspektora kontroli skarbowej do określenia, na podstawie art. 24 Ordynacji podatkowej, wysokości straty poniesionej przez Spółkę, a więc czy ustalenia dotyczące wysokości straty są „ustaleniami dotyczącymi podatków” w rozumieniu art. 24 ust. 2 pkt 1 powołanej ustawy o kontroli skarbowej. Nawet bowiem gdyby przyjąć, że inspektor kontroli skarbowej nie jest właściwy w tego rodzaju sprawach, to odrzucenie skargi byłoby również wadliwe. Naruszałoby bowiem rażąco art. 45 ust. 1 Konstytucji i art. 27 ust. 2 ustawy o NSA.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W objętym skargą do Naczelnego Sądu Administracyjnego akcie administracyjnym wydanym przez właściwego Inspektora Kontroli Skarbowej w wyniku przeprowadzonego postępowania kontroli skarbowej, podatnik został zobowiązany do skorygowania deklaracji CIT-8 za 1997 r. w zakresie straty, którą - według ustaleń kontroli skarbowej - bezzasadnie zawyżył. Jest to zawarte w akcie nazwanym „wynikiem kontroli”, rozstrzygnięcie w przedmiocie, który należy do spraw poddanych określeniu w drodze decyzji (por. art. 24 Ordynacji podatkowej). Skoro w zaskarżonym do Naczelnego Sądu Administracyjnego akcie administracyjnym rozstrzygnięto o określonym zobowiązaniu, określonego podmiotu, w kwestii ustawowo zastrzeżonej do decyzyjnego rozstrzygnięcia - to już tylko z tego powodu - należało uznać, że zasadne są podstawy rewizji nadzwyczajnej, wskazujące na bezpodstawność przyjęcia w zaskarżonym postanowieniu, jakoby skarga była niedopuszczalna. W szczególności, gdyby nawet ograniczyć ocenę prawną do tych przesłanek, które przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w odniesieniu do art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, to przecież w powołanym przepisie zostały pod-

dane kognicji sądu administracyjnego „akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa”. Zaskarżony akt - jak to wyżej przedstawiono - niewątpliwie należał do kategorii aktów rozstrzygających o obowiązku podatnika wynikającym z przepisów prawa. W związku z powyższym należało uznać, że w każdym razie nie nasuwa żadnych wątpliwości to, że Naczelny Sąd Administracyjny nie powinien uchylić się od rozpoznania przedmiotowej skargi. Natomiast w stosunku do podstaw zaskarżonego postanowienia, kwestię wtórną stanowi ocena tego, czy zaskarżony akt, wbrew swej nazwie, stanowi w istocie - jak twierdzi wnoszący rewizję nadzwyczajną - decyzję, o której mowa w art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej. Pozostawiając tę kwestię do właściwego wyjaśnienia, gdyż w zaskarżonym postanowieniu brakuje niezbędnych ustaleń faktycznych (por. art. 393¹¹ § 1 i § 2 KPC), wystarczy jedynie zauważyć, że z art. 24 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej wyraźnie wynika, że w formie „wyniku kontroli” (por. pkt 2 tego ustępu) inspektor kończy postępowanie kontrolne wtedy - „gdy ustalenia dotyczą nieprawidłowości innych niż wymienione w pkt 1 lub gdy nieprawidłowości nie stwierdzono”. W tych natomiast wszystkich kwestiach, gdy ustalenia dotyczą podatków, których określenie lub ustalenie należy do właściwości urzędów skarbowych - to z mocy *expressis verbis* brzmiącego postanowienia z pkt 1, inspektor wydaje „decyzję lub decyzje w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa”. Ponadto nawiązując do przedstawionej wyżej argumentacji zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia - istotne wydaje się zwrócenie uwagi na art. 28 ustawy o kontroli skarbowej (jednolity tekst: Dz.U. z 1999 r. Nr 54, poz. 572), według którego przepis art. 24 ust. 2 pkt 1 nie stosuje się, jeżeli ustalenia inspektora dotyczą spraw zakończonych decyzją organu podatkowego. W takim przypadku organ kontroli skarbowej nie może rozstrzygać w przedmiocie już rozstrzygniętym decyzją organu podatkowego. Jeżeli jednak takiej decyzji nie było, to inspektor kontroli skarbowej niewątpliwie jest organem, który jest uprawniony do wydania decyzji dotyczącej podatków - między innymi - określającej stratę.

Z powyższych przyczyn, uznając że rewizja nadzwyczajna miała usprawiedliwione podstawy, Sąd Najwyższy uwzględnił ją w myśl art. 393¹³ § 1 KPC.

=====