

MONIKA MÜNNICH

CHARAKTERYSTYKA WYNIKU KONTROLI
JAKO ROZSTRZYGNIĘCIA
KOŃCZĄCEGO POSTĘPOWANIE KONTROLNE
PROBLEMY INTERPRETACYJNE

UWAGI WPROWADZAJĄCE

Celem niniejszego artykułu jest charakterystyka tytułowego wyniku kontroli, stanowiącego specyficzny rodzaj rozstrzygnięcia procesowego oraz skutków, jakie w sferze praw i obowiązków kontrolowanego podmiotu wywołuje brak wyczerpującej legalnej definicji tego pojęcia. Już na wstępie należy podkreślić, że omawiana instytucja prawna jest unormowana wyłącznie w przepisach ustawy o kontroli skarbowej.

Zgodnie z postanowieniami powołanej ustawy, organ kontroli skarbowej może zakończyć postępowanie kontrolne w dwojaki sposób, poprzez: 1) wydanie decyzji podatkowej w rozumieniu ustawy ordynacja podatkowa lub 2) wydanie wyniku kontroli¹.

Żadne z wymienionych pojęć nie ma definicji ustawowej. Przy czym w odniesieniu do decyzji, powszechnie przyjmowany jest w doktrynie i w orzecznictwie pogląd, w myśl którego dla bytu tego aktu administracyjnego z racji jednoznacznych skutków prawnych, które wywołuje, nie jest istotna nazwa, pod którą funkcjonuje on w obrocie prawnym². Problematyka dotycząca definicji decy-

Dr MONIKA MÜNNICH – adiunkt w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II, Al. Raławickie 14, 20-950 Lublin; e-mail: mmunnich@kul.pl

¹ Zob. art. 24 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. 2011, Nr 41, poz. 214 z późn. zm.) [dalej cyt.: ustawa o kontroli skarbowej].

² Zob. M. B o g u s z, *Zaskarżenie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa PWN 1997, s. 77.

nistracyjnej, rodzajów decyzji, zaskarżalności oraz skutków prawnych, które wywołuje, ma niezmiernie bogatą literaturę przedmiotu z zakresu prawa administracyjnego. Przedstawiciele nauki prawa podatkowego, korzystając z piśmiennictwa administracyjnego, prowadzą w tym zakresie własne badania, o czym świadczą liczne publikacje dotyczące instytucji decyzji podatkowej³.

Nieco inaczej wygląda stan badań nad definicją wyniku kontroli. Pomimo że ten rodzaj rozstrzygnięcia funkcjonuje w polskim systemie prawnym od 1991 r., zarówno przedstawiciele nauki, jak i praktyki z zakresu prawa podatkowego raczej rzadko odnoszą się do tego zagadnienia⁴. W literaturze prawno-finansowej i administracyjnej widoczne są co najmniej trzy stanowiska dotyczące wyjaśnienia tego, czym jest wynik kontroli na gruncie ustawy o kontroli skarbowej. Wedle pierwszego z nich, wynik to tylko czynność materialno-techniczna, nie dotycząca praw i obowiązków, a więc niepodlegająca zaskarżeniu do sądu administracyjnego⁵. Według drugiej koncepcji, wynik spełnia rolę zbliżoną do dokumentu urzędowego, w którym jest zawarty co oznacza, że potwierdza określony stan faktyczny i nie może być kwalifikowany ani jako czynność materialno-techniczna, ani jako akt administracyjny. Przedstawiciele trzeciego stanowiska na podstawie orzecznictwa SN i sądów administracyjnych uznają, że wynik kontroli z uwagi na możliwości związane z poddaniem go kontroli instancyjnej i sądowej ma dwojaki charakter. Z uwagi na skutki prawne jakie wywołuje, jeżeli treść wyroku kontroli kształtuje prawa i obowiązki jego adresata, jest on traktowany jako akt prawny podlegający zaskarżeniu. Jeżeli z treści wyniku kontroli nie

³ M.in.: W. Olszowy, *Decyzja podatkowa – podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997; H. Dzwonkowski, *Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, s. 21-24; tenże, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003; tenże [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, s. 937-971; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Klasyfikacja decyzji i procedur podatkowych*, [w:] H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 98-125; A. Kabat [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 777-790.

⁴ Zob. m.in.: E. Marszałkowska-Krześ, S. Krześ, *Wynik kontroli urzędu kontroli skarbowej*, „Rzeczpospolita” z dnia 25 lipca 1996 r., [w:] <http://archiwum.rp.pl/artukul/100369-Wynik-kontroli-urzedu-kontroli-skarbowej.html> [dostęp: 1.06.2013]; R. Mastalski, *Brak spójności w systemie kontroli*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 8, s. 7-8; A. Wiklińska, *Prawny charakter wyniku kontroli skarbowej*, [w:] <http://www.e-podatnik.pl/artukul/fiskus/6232/Prawny-charakter-wyniku-kontroli-skarbowej.html> [dostęp: 1.06.2013]; D. Zalewski, *Skarga na wynik kontroli*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 7, s. 38-44.

⁵ Zob. E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej*, Warszawa 1997, s. 122; T. Woś [w:] *Postępowanie sądowoadministracyjne*, red. T. Woś, Warszawa 2004, s. 61; B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowo-administracyjne*, Warszawa 1996, s. 280.

można tego typu skutków prawnych wyprowadzić, wynik taki ma wyłącznie charakter czynności administracyjnej⁶.

Niestety, jednolitego stanowiska na temat oceny prawnej wyniku kontroli nie znajdziemy także w judykaturze, o czym szerzej w dalszej części artykułu.

1. WYNIK KONTROLI JAKO ZWROT NIEZDEFINIOWANY

Zgodnie z zasadami techniki prawodawczej, definicję danego określenia formułuje się w ustawie lub innym akcie normatywnym, jeżeli:

- 1) dane określenie jest wieloznaczne;
- 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;
- 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
- 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia⁷.

Ostatnia przesłanka jest spełniona zarówno wówczas, gdy istnieje powszechnie przyjęte znaczenie danego określenia, ale jest odmienne od znaczenia, którego wymaga regulacja danej dziedziny spraw, jak i wtedy, gdy nie istnieje powszechnie przyjęte znaczenie danego określenia⁸. Ponieważ ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera treściowej definicji „wyniku kontroli”, należy przyjąć, że w odniesieniu do tego terminu w ocenie ustawodawcy nie występuje konieczność zastosowania tego typu definicji legalnej.

W wyjaśnianiu tego, czym jest wynik kontroli w procesie stosowania prawa, należy kierować się zasadą pierwszeństwa wykładni językowej, według której, w braku ustawowej definicji danego terminu, organy stosujące prawo przyjmują, że określenie to zostało użyte przez prawodawcę zgodnie z jego poprawnym, podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniem. Zasada pierwszeństwa wykładni językowej wynika z podstawowych zasad tworzenia prawa w demokratycznym państwie prawnym, w tym m.in. z zasady podziału władz i zasady legalizmu. Dokonując wykładni językowej przepisów prawa, należy zatem zawsze brać

⁶ Zob. K. Kandut [w:] M. Ciecierski, A. Derkacz, K. Kandut [i in.], *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 304-305; W. Stachurski [w:] P. Pietsch, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 348-349.

⁷ Zob. § 146 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908) [dalej cyt.: rozporządzenie w sprawie Zasad techniki prawodawczej].

⁸ Zob. G. Wierczyński, *Komentarz do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej*, SIP LEX 2009.

pod uwagę przy ustalaniu znaczenia użytych słów w ustawie, ich powszechnie przyjęte rozumienie w języku polskim⁹. Zgodnie z najbardziej znanym słownikiem języka polskiego autorstwa W. Kopalińskiego, wynik jest to: skutek, rezultat; logiczne następstwo faktów; logiczna ciągłość w działaniu¹⁰.

Przechodząc na grunt prawa podatkowego, najlepszym punktem wyjścia w charakteryzowaniu wyniku kontroli wydaje się porównanie regulacji prawnych dotyczących obydwu rodzajów rozstrzygnięć: decyzji i wyniku.

W obydwu przypadkach mamy do czynienia z definicjami zakresowymi¹¹. Przy czym w przepisach ordynacji podatkowej normujących decyzję podatkową wskazane zostały zarówno obligatoryjne, jak i fakultatywne elementy składające się na jej treść. Ponadto zgodnie z powołanymi przepisami, definicja ta ma charakter otwarty¹². Zupełnie inna jest budowa definicji zakresowej wyniku kontroli. Przepisy ustawy o kontroli skarbowej wskazują wyłącznie elementy obligatoryjne tego typu rozstrzygnięcia. Po wtóre definicja ta ma charakter zamknięty¹³.

⁹ Zob. Tamże oraz wyrok NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 23 kwietnia 1998 r., I SA/Po 1782/97, LEX nr 35472; zob. także np. uchwałę NSA w Warszawie z dnia 20 marca 2000 r., FPS 14/99, ONSA 2000, nr 3, poz. 92.

¹⁰ Zob. <http://www.slovník-online.pl/kopalinski/A5E03CF503D3D84EC12565E900478F08.php> [dostęp: 1.06.2013].

¹¹ Zgodnie z § 153 rozporządzenia w sprawie Zasad techniki prawodawczej – definicja zakresowa to taka definicja, która definiuje dane pojęcie poprzez wyliczenie elementów składających się na to pojęcie. Definicja powinna być tak sformułowana, by nie pozostawiała wątpliwości co do tego, czy ma ona charakter zupełny. Definicja zakresowa zupełna powinna być sformułowana w jednym przepisie prawnym i obejmować cały zakres definiowanego pojęcia, zob. *W i e r c z y ń s k i, Komentarz do rozporządzenia*.

¹² Zob. art. 210 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012, poz. 749 z późn. zm.) [dalej cyt.: ordynacja podatkowa]. W myśl przywołanych przepisów decyzja zawiera: 1) oznaczenie organu podatkowego; 2) datę jej wydania; 3) oznaczenie strony; 4) powołanie podstawy prawnej; 5) rozstrzygnięcie; 6) uzasadnienie faktyczne i prawne; 7) pouczenie o trybie odwoławczym – jeżeli od decyzji służy odwołanie; 8) podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego [...] (elementy obligatoryjne treści decyzji).

§ 2. Decyzja, w stosunku do której może zostać wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego, zawiera ponadto pouczenie o możliwości wniesienia powództwa lub skargi.

§ 3. Przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja (elementy fakultatywne).

¹³ Zob. zgodnie z art. 27 ust. 1. ustawy o kontroli skarbowej, wynik kontroli powinien zawierać: 1) oznaczenie organu kontroli skarbowej; 2) oznaczenie kontrolowanego; 3) datę wydania; 4) zakres postępowania kontrolnego; 5) powołanie podstawy prawnej; 6) końcowe ustalenia i wnioski w zakresie ustalonym w art. 24 ust. 1 pkt 2; 7) termin usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli skarbowej; 8) podpis organu kontroli skarbowej.

Jednakże najważniejszą różnicą pomiędzy obydwoma rodzajami rozstrzygnięć jest brak w treści wyniku kontroli pouczenia o trybie odwoławczym oraz możliwości złożenia skargi do sądu administracyjnego. Do tych różnic, podnoszonych zresztą tak przez judykaturę jak i orzecznictwo, wrócimy w dalszej części rozważań.

Na rozróżnianie decyzji i wyniku kontroli jako rozstrzygnięć kończących postępowanie kontrolne, należy także popatrzeć przez pryzmat zakresu przedmiotowego i podmiotowego kontroli skarbowej.

Analizując niezwykle rozwinięty (i jak się wydaje, ustawicznie rozbudowywany) zakres przedmiotowy kontroli skarbowej, należy wskazać, że decyzja kończy postępowanie kontrolne, gdy:

- 1) ustalenia dotyczą podatków:
 - których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych,
 - podatku akcyzowego,
 - podatku od wydobycia niektórych kopalin¹⁴;
- 2) ustalenia dotyczą opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych;
- 3) w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu¹⁵.

Wynik kontroli natomiast zgodnie z treścią ustawy o kontroli skarbowej jest wydawany, gdy:

- 1) ustalenia dotyczą nieprawidłowości w zakresie:
 - kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z UE i międzynarodowych instytucji finansowych, z wyłączeniem kontroli celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych i subwencji ogólnej jednostek samorządu terytorialnego (dalej cyt.: j.s.t.),
 - kontroli wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków pochodzących z UE i międzynarodowych instytucji finansowych;
- 2) ustalenia dotyczą rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód j.s.t. Chodzi tu wyłącznie o podatki państwowe zasilające budżet j.s.t., a nie podatki samorządowe (gminne), do ustalania

¹⁴ W dwóch ostatnich przypadkach właściwymi organami są wskazani przez ministra finansów w rozporządzeniu naczelnicy urzędów celnych.

¹⁵ Zob. art. 24 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej.

i określania których uprawnieni są naczelnicy urzędów skarbowych, np. podatek od spadków i darowizn, podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, czy podatek od czynności cywilnoprawnych;

- 3) ustalenia dotyczą oświadczeń o stanie majątkowym, oraz gdy:
- 4) nieprawidłowości nie stwierdzono, lub
- 5) kontrolowany złożył zgodnie z art. 14c ust. 2 ustawy korygującą deklarację obejmującą w całości stwierdzone nieprawidłowości¹⁶.

Analizowane przepisy nie odnoszą się do wszystkich punktów zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej, nie obejmują np. kontroli dewizowej czy celnej. Jest to tym bardziej naganne, że w tych przypadkach postępowania kontrolne kończą się właśnie wydaniem wyniku kontroli¹⁷.

Z uwagi na powyższy podział adresatami decyzji są podmioty zobowiązane do uiszczania świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa (podatnicy) lub państwowych funduszy celowych (szczegółowy zakres podmiotowy wynika z przepisów odrębnych normujących zasady funkcjonowania konkretnych funduszy celowych, np. ustawa o ZUS w odniesieniu do Funduszu Emerytalnego i Rentowego)¹⁸. Wśród podmiotów będących beneficjentami wyniku kontroli wymienić więc należy:

- 1) podmioty wydatkujące, przekazujące i otrzymujące środki pochodzące z UE i międzynarodowych instytucji finansowych;
- 2) podmioty zobowiązane do wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków pochodzących z UE i międzynarodowych instytucji finansowych¹⁹;
- 3) podmioty władające i zarządzające mieniem państwowym, np. przedsiębiorstwa państwowe, jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, uczelnie publiczne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, np. Lasy Państwowe;
- 4) spółki z udziałem Skarbu Państwa, podmioty wykorzystujące mienie przekazane przez Skarb Państwa oraz sprywatyzowane mienie Skarbu Państwa;

¹⁶ Zob. z art. 24 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej.

¹⁷ Por. A. W i k l i Ń s k a, *Decyzja i wynik kontroli jako formy zakończenia kontroli skarbowej*, „Doradca Podatkowy” 2007, nr 44-45, s. 1, www.e-podatnik.pl [dostęp: 25.05.2013].

¹⁸ Zob. art. 4 ustawy o kontroli skarbowej.

¹⁹ W obydwu przypadkach chodzi zarówno o podmioty należące na podstawie ustawy o finansach publicznych do sektora finansów publicznych, np. jednostki samorządu terytorialnego, jednostki sektora finansów publicznych: uczelnie publiczne, agencje wykonawcze oraz podmioty nielanujące do sektora np. prywatni przedsiębiorcy.

- 5) podmioty, które otrzymały poręczenia i gwarancje udzielone przez Skarb Państwa, oraz podmioty, za które Skarb Państwa poręczył lub gwarantował. Beneficjentami takich poręczeń mogą być przedsiębiorcy w ramach wspierania przedsiębiorczości z wykorzystaniem poręczeń i gwarancji Banku Gospodarstwa Krajowego;
- 6) osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym także i w urzędzie obsługującym tego ministra, zobowiązane do składania oświadczeń o stanie majątkowym;
- 7) podmioty przekazujące środki własne do budżetu Unii Europejskiej, chodzi tu o: opłaty cukrowe, należności celne, część podatku od towarów i usług oraz składkę procentową od PKB ustalaną corocznie przez Komisję Europejską²⁰.

Przywołane przepisy ustawy o kontroli skarbowej nie wymieniają wszystkich podmiotów, które zgodnie z treścią odrębnych przepisów tej ustawy powinny otrzymywać po zakończeniu postępowania kontrolnego wynik kontroli. Jako przykłady można tu wskazać:

- podmioty obowiązane do stosowania cen urzędowych oraz marż umownych, czyli podmioty prowadzące działalność gospodarczą;
- osoby obowiązane do składania oświadczeń o stanie majątkowym zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej, kontroli skarbowej i ministerstwa finansów;
- podatników, których dotyczy ustalanie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód j.s.t.

2. PROBLEMATYKA ZASKARŻALNOŚCI WYNIKU KONTROLI

Kontrola instancyjna oraz możliwość zaskarżenia decyzji podatkowej unormowana została w przepisach ustawy o kontroli skarbowej na wzór rozwiązań przyjętych na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego²¹. Od nieprawomocnej decyzji podatkowej służy odwołanie do właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektora izby skarbowej lub dy-

²⁰ Zob. art. 2 ustawy o kontroli skarbowej.

²¹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. 2013, poz. 267).

rektora izby celnej, jeżeli decyzję wydał dyrektor urzędu kontroli skarbowej. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej, odwołanie służy do dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej właściwego ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję. Od decyzji wydanych przez Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej (dalej cyt.: GIKS) oraz od decyzji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz o wznowieniu postępowania, wydanych przez GIKS albo przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, nie służy odwołanie. W tym przypadku od decyzji stronie służy wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał decyzję. Do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej dotyczące odwołań²². Ponadto na mocy odesłania do przepisów ordynacji, od decyzji może zostać wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego²³. W tym drugim przypadku przepisy ordynacji podatkowej korespondują z treścią postanowień zawartych w przepisach prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁴.

Niestety, podobnych rozwiązań brak na gruncie ustawy o kontroli skarbowej w odniesieniu do wyniku kontroli. Przywołana ustawa w ogóle nie normuje ani trybu odwoławczego od tego rodzaju rozstrzygnięcia, ani możliwości zaskarżenia go do sądu administracyjnego. Kontrowersyjne regulacje ustawy o kontroli skarbowej dotyczące braku kontroli instancyjnej i zaskarżalności wyniku kontroli krytykowane są w zasadzie od początku wprowadzenia tej ustawy do systemu prawa podatkowego.

W tekście pierwotnym ustawy o kontroli skarbowej z 1991 r. omawiane przepisy art. 24 były sformułowane inaczej²⁵. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem omawianych przepisów, organy kontroli skarbowej mogły wydawać wyłącznie wyniki kontroli zarówno w odniesieniu do podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak i w pozostałym zakresie. *De facto* pierwszy rodzaj wyniku już wówczas był utożsamiany z decyzją. Przepisy ustawy zmienione zostały po kilku latach ich obowiązywania, a mianowicie w 1997 r.²⁶ Od tego momentu w ustawie znajduje się wyraźne rozróżnienie z uwagi na zakres przed-

²² Zob. art. 26 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej.

²³ Zob. na mocy 210 § 2 ordynacji podatkowej.

²⁴ Zob. art. 3 § 2 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2012, poz. 270) [dalej cyt.: p.p.s.a.].

²⁵ Zob. art. 24 (tekst pierwotny) ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 100, poz. 442).

²⁶ Zob. art. 1 ustawy z dnia 11 lipca 1996 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz. U. 1997, Nr 152, poz. 720), zmiany weszły w życie 1 stycznia 1997 r.

miotowy, które postępowania kontrolne kończy wydanie decyzji, a które wynik kontroli.

Nowelizacjom przepisów ustawy o kontroli skarbowej towarzyszyły zmiany w orzecznictwie sądów administracyjnych. Analiza orzeczeń zapadających w różnego typu sprawach dotyczących wyniku kontroli prowadzi do wniosku, że mniej więcej do 2002 r. dominujące było stanowisko uznające, że wynik kontroli nie jest rozstrzygnięciem podlegającym kontroli instancyjnej i skardze do sądu²⁷. Choć i w tym okresie, w latach od 1996 r., czyli pierwszej wielkiej nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej, do wspomnianego 2002 r., zdarzały się orzeczenia wskazujące na możliwość zaskarżenia tego typu rozstrzygnięcia procesowego²⁸.

Wśród przyczyn stopniowych zmian kierunku orzecznictwa w stronę uznawania zaskarżalności wyniku kontroli można wskazać następujące okoliczności. Po pierwsze, w 2002 r. przeprowadzona została reforma sądownictwa administracyjnego, co w oczywisty sposób wpłynęło na wzrost liczby orzeczeń, w tym także w odniesieniu do przedmiotowych rozwiązań²⁹. Po wtóre, w efekcie przeprowadzonych zmian w sądownictwie administracyjnym w życie weszły przepisy art. 3 § 2 pkt 4 ustawy p.p.s.a. W tychże przepisach wskazana została podstawa do zaskarżalności wyników kontroli jako tzw. innych rozstrzygnięć³⁰. Pamiętać jednak należy, że w tych przypadkach prawo złożenia skargi przysługuje po uprzednim wezwaniu organu kontroli skarbowej przez kontrolowany podmiot do usunięcia naruszenia prawa³¹. Po trzecie, niewątpliwie do wzrostu liczby wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych dotyczących wyniku kontroli pośrednio przyczyniło się także wejście Polski do UE w 2004 r. Organom kontroli skar-

²⁷ Zob. np. wyrok NSA z dnia 13 listopada 1996 r., sygn. akt III SA 1101/95, www.orzecznictwo.nsa.gov.pl

²⁸ Zob. np. postanowienie NSA z dnia 30 czerwca 1998 r., sygn. akt I SA/Łd 118/98; wyrok NSA z dnia 24 listopada 1999 r., sygn. akt III SA 8054-8056/98, www.orzecznictwo.nsa.gov.pl

²⁹ Reformę sądownictwa administracyjnego zapoczątkowały: ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269), ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270) oraz ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawa – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271).

³⁰ Zob. szerzej: A. K a b a t, *Komentarz do art. 3 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, SIP LEX 2013. Nowe przepisy korespondują z treścią uchylonych przepisów art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 z późn. zm.) [dalej cyt.: ustawa o NSA].

³¹ Skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie. W przypadkach, o których mowa w art. 52 § 3 i 4, skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa, zob. 53 § 1 i § 2 p.p.s.a.

bowej powierzono bowiem sprawdzanie gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu UE i innych międzynarodowych instytucji finansowych.

Jednakże przełomowe znaczenie dla uznania zaskarżalności wyniku kontroli bez wątplenia miały dwie uchwały NSA z 1998 r.³² oraz z 2000 r.³³ NSA dwukrotnie stwierdził w nich, że nie ma wątpliwości co do tego, że wydanie wyniku kontroli w rozumieniu ustawy o NSA z 1995 r. stanowi czynność z zakresu administracji publicznej, tym samym sąd uznał, że dopuszczalna jest skarga do sądu administracyjnego na ten rodzaj aktu prawnego, ale musi się ona wiązać z ustaleniem tego, czy dany wynik kształtuje uprawnienia lub obowiązki wynikające z przepisów prawa. Na te uchwały w następnych latach powołuje się zarówno NSA, jak i wojewódzkie sądy administracyjne uznające zaskarżalność tych wyników kontroli, które rozstrzygają o prawach i obowiązkach podmiotu, wobec którego zostało przeprowadzone postępowanie kontrolne.

W literaturze przedmiotu jako orzeczenie umacniające tę linię orzeczniczą wskazuje się wyrok NSA z dnia 1 lutego 2005 r., w którym sąd podniósł możliwość objęcia wyniku kontroli kognicją sądu administracyjnego, jeżeli jego treść, mając na uwadze badany stan faktyczny, niesie ze sobą określone obowiązki nakładane na podmiot kontrolowany³⁴.

Niestety, przepisy p.p.s.a. sformułowane zostały w sposób na tyle nieostry, że ich wykładnia gramatyczna w odniesieniu do wyniku kontroli jest bardzo trudna³⁵. Zgodnie z treścią przywołanych przepisów, kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na:

- 1) decyzje administracyjne;

³² Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 7 grudnia 1998 r., sygn. akt FPS 18/98, ONSA 1991, nr 2, poz. 43 oraz „Monitor Podatkowy” 1999, nr 2, s. 40.

³³ Zob. uchwała NSA z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. akt FPS 13/00, ONSA 2001, nr 2, poz. 58.

³⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 1 lutego 2005 r., sygn. akt FSK 1714/04, www.nsa.orzecznictwo.gov.pl. Zob. szerzej: A. B a r t o s i e w i c z, *Glosa do tegoż wyroku*, „Finanse Komunalne” 2005, nr 12, s. 75-78.

³⁵ Zob. art. 3 § 2 pkt 4 ustawy p.p.s.a. W literaturze przedmiotu można znaleźć następujące stanowisko przemawiające za tym, aby wyniki kontroli mogły być objęte kognicją sądów. W opinii cytowanych autorów, przywołane przepisy tak jak poprzednio treść art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA, operują określeniem: „dotyczące przyznawania, stwierdzenia, uznania uprawnień lub obowiązków”, a więc sformułowaniem niejasnym i mylącym. Jednak ich wykładnia językowa prowadzi do wniosku, że ustawodawca chciał objąć zakresem skargi również takie działania, które same bezpośrednio nie „przyznają”, nie „stwierdzają” ani nie „uznają” uprawnień lub obowiązków, ale które są z takimi działaniami związane jedynie pośrednio, zob. W. B o c h e n e k, D. K r ó l c z y k, *Zakres sądowej kontroli działalności administracji publicznej w świetle konstytucji i ustaw o sądownictwie administracyjnym*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2004, nr 60, s. 153.

- 2) postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także na postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty;
- 3) postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie;
- 4) inne niż określone w pkt. 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa³⁶.

Bogate orzecznictwo pokazuje mnogość problemów wywołanych nieprecyzyjnymi przepisami powołanej ustawy w odniesieniu do instytucji wyniku kontroli. Generalnie mimo przywołanych wyżej uchwał i wyroku NSA, nie ma aktualnie jasnej linii orzeczniczej, która wskazywałaby jednoznacznie na to, czy wynik kontroli ma status rozstrzygnięcia procesowego podlegającego bądź niepodlegającego kognicji sądów administracyjnych.

Zdarzają się bowiem stanowiska absolutnie przeciwne do treści powyższych uchwał. NSA w dwóch postanowieniach podważył możliwość zaskarżania wyniku kontroli. W postanowieniu z dnia 19 sierpnia 2011 r. NSA uznał bowiem, że czynności kontroli skarbowej podejmowane w ramach uprawnień określonych w ustawie o kontroli skarbowej nie podlegają zaskarżeniu do sądu administracyjnego³⁷. Również w postanowieniu z 23 września 2010 r. NSA stwierdził, że nie jest możliwe skuteczne zaskarżenie innych aktów, np. wyniku kontroli, a sama skarga powinna być odrzucona, gdyż wynik kontroli skarbowej wskazuje wyłącznie określone uchybienia oraz dokonuje ustaleń faktycznych, a tym samym nie dotyczy przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia bądź obowiązku wynikających z przepisów prawa³⁸.

³⁶ A także na:

4a) pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach;

5) akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego i terenowych organów administracji rządowej;

6) akty organów jednostek samorządu terytorialnego i ich związków inne, niż określone w pkt 5, podejmowane w sprawach z zakresu administracji publicznej;

7) akty nadzoru nad działalnością organów jednostek samorządu terytorialnego;

8) bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w przypadkach określonych w pkt 1-4a, zob. art. 3 § 2 p.p.s.a.

³⁷ Zob. postanowienie z 19 sierpnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1608/11 prawomocne, www.nsa.orzecznictwo.gov.pl

³⁸ Zob. postanowienie NSA z dnia 23 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1482/10 prawomocne, www.nsa.orzecznictwo.gov.pl

Niejednolitość linii orzeczniczych wywołana brakiem jasno sprecyzowanych przepisów normujących istotę wyniku kontroli znajduje swoje odzwierciedlenie w piśmiennictwie. Przedstawiciele doktryny, na podstawie orzecznictwa, dokonują wykładni naukowej regulacji dotyczących omawianej instytucji i rozróżniają: wyniki kontroli zaskarżalne i wyniki kontroli niezaskarżalne. Podstawą takiego rozróżnienia są skutki prawne, jakie dany wynik wywiera. Zaskarżalne są wyniki rozstrzygające o prawach i obowiązkach kontrolowanego³⁹. Natomiast niezaskarżalne są wyniki kontroli wskazujące jedynie określone uchybienia oraz dokonujące ustaleń faktycznych⁴⁰.

KONKLUZJE

Wobec nieostro i nieprecyzyjnie sformułowanych przepisów zarówno ustawy o kontroli skarbowej⁴¹, jak i ustawy p.p.s.a.⁴² oraz faktu, że ich wykładnia mogła i może prowadzić do rozbieżnych wniosków, należy na omawiany problem popatrzeć przez pryzmat zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę demokratycznego państwa prawa oraz zasadę dostatecznej określoności prawa.

Na pierwszą zasadę powołał się NSA w cytowanej już wyżej uchwale siedmiu sędziów z 1998 r. W myśl tego orzeczenia pewne jest, że konstruując przedmiotowe przepisy w powołanych wyżej aktach normatywnych, ustawodawca kierował się potrzebą zagwarantowania realnej ochrony zainteresowanym nią podmiotom. Powstające zatem wątpliwości co do dopuszczalności zaskarżenia do sądu administracyjnego wyniku kontroli nie powinny być rozstrzygane na niekorzyść

³⁹ Poparciem tego stanowiska jest rzeczywiście bogate orzecznictwo potwierdzające możliwość zaskarżenia wyników kontroli. Zob. min.: postanowienie NSA w Warszawie z dnia 16 września 2009 r., sygn. akt II GSK 1064/08, SIP LEX nr 589859; postanowienie NSA w Warszawie z dnia 23 września 2010 r., sygn. akt II FSK 1482/10, SIP LEX nr 1112900; postanowienie NSA w Warszawie z dnia 12 października 2010 r., II GSK 1138/10, SIP LEX nr 742821; wyrok WSA w Opolu z dnia 29 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Op 470/10, SIP LEX nr 749750; postanowienie NSA z dnia 25 stycznia 2011 r., sygn. akt II GSK 110/10, SIP LEX nr 952786; postanowienie NSA w Warszawie z dnia 25 października 2011 r., sygn. akt II FSK 2450/11, SIP LEX 966162.

⁴⁰ Zob. postanowienie NSA z dnia 7 sierpnia 2001 r., sygn. akt II SA 941/00; wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2002 r., sygn. akt III SA 2918/00 oraz postanowienie NSA z dnia 9 maja 2006 r., sygn. akt II GSK 101/106, wyroki dostępne na: www.orzecznictwo.nsa.gov.pl oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 889/12, SIP LEX nr 1334073. Zob. także: K a n d u t [w:] C i e c i e r s k i, D e r k a c z, K a n d u t [i in.], *Ustawa o kontroli skarbowej*, s. 304 oraz orzecznictwo tam przywołane.

⁴¹ Zob. art. 24 ustawy o kontroli skarbowej.

⁴² Zob. art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a wcześniej art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 z późn. zm.).

wnoszącego skargę. Tylko taki sposób wykładni analizowanego przepisu pozostaje w zgodzie z zawartą w Konstytucji RP zasadą prawa do sądu⁴³. Inaczej mówiąc, wobec niedostatecznej precyzji powołanych przepisów, a nawet ich niejasności należy – w wypadkach budzących wątpliwości interpretacyjne – przyjąć takie jego znaczenie, które jest najlepiej zharmonizowane z postanowieniami konstytucyjnymi i standardami ukształtowanymi przez akty prawa międzynarodowego. To założenie podporządkowane jest z kolei ogólnym dyrektywom ochrony praw jednostki, wypływającym z innej zasady wyrażonej w przepisach Konstytucji RP, a mianowicie zasady demokratycznego państwa prawa⁴⁴. Bez znaczenia dla rozpatrywanej kwestii jest to, że przepisy ustawy o kontroli skarbowej nie przewidywały uruchomienia administracyjnego trybu weryfikacji wydanego wyniku kontroli. Sytuacja taka została uwzględniona przez ustawę o NSA, a następnie p.p.s.a.⁴⁵

Druga ze wspomnianych zasad konstytucyjnych, czyli zasada określoności wymaga, aby przepisy były formułowane w sposób precyzyjny i komunikatywny oraz poprawny pod względem językowym. W opinii TK to na organach – w tym sądach – stosujących prawo ciąży obowiązek identyfikacji treści pojęć nieostrych, z uwzględnieniem podstawowych zasad prawa, ogólnosystemowych wartości i standardów chronionych konstytucyjnie. Ilekroć ustawodawca posługuje się pojęciem nieostrym, należy założyć, iż ma świadomość, że istnieją dopuszczalne prawem możliwości jego dookreślenia w praktyce oraz że w ramach obowiązującego prawa jest możliwa identyfikacja podstawowych wyznaczników tegoż pojęcia⁴⁶.

W opinii autorki obowiązujące przepisy ustawy o kontroli skarbowej mają wadliwą konstrukcję prawną. Po pierwsze, nie spełniają standardów wyznaczonych przez przywołane wcześniej zasady konstytucyjne. Po wtóre, nie korespondują w pełni z przepisami p.p.s.a. normującymi kwestię zaskarżalności tak zwanych innych rozstrzygnięć. Postanowienia ustawy o kontroli skarbowej normujące instytucję wyniku kontroli pozwalają bowiem obecnie na dychotomiczną interpretację treści tego rozstrzygnięcia procesowego przez dwie zainteresowane stro-

⁴³ Zob. art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) [dalej cyt.: Konstytucja RP].

⁴⁴ Zob. art. 2 Konstytucji RP.

⁴⁵ Uchwała 7 sędziów NSA (do 2003.12.31) w Warszawie z dnia 7 grudnia 1998 r., sygn. akt FPS 18/98, SIP LEX nr 34596.

⁴⁶ Zob. wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06, OTK ZU 2007, nr 9/A, poz. 103 oraz wyrok z dnia 8 lipca 2008 r., sygn. akt P 36/07, http://www.trybunal.gov.pl/orzeczenia/teksty/otk/2008/P_36_07.doc [dostęp: 1.06.2013].

ny. Analiza orzecznictwa pokazuje bowiem, że z reguły organ kontroli skarbowej wydając wynik stara się wyłącznie wskazać w nim dostrzeżone w toku postępowania kontrolnego uchybienia oraz wskazać kierunki działania. Natomiast adresat (podmiot kontrolowany), np. gmina lub ARiMR, jeżeli nie zgadza się z ustaleniami organu, będzie starał się odczytać w treści wyniku kontroli ustalenie jego obowiązków i praw. Tylko taki bowiem wynik kontroli podlega kognicji sądowej.

Konkludując należy stwierdzić, iż zgodnie z konstytucyjną zasadą określoności i pewności prawa najkorzystniejszym rozwiązaniem jest taka nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej, która pozwoli na bezwarunkowe zaliczenie wyniku kontroli do tzw. innych rozstrzygnięć procesowych, a tym samym pełne objęcie tej instytucji kognicją sądów administracyjnych. Wagę omawianych problemów podnosi także fakt, że adresatami wyników kontroli są nie tylko podatnicy podatków państwowych, ale także inne podmioty niezmiernie ważne z punktu widzenia finansów publicznych, m.in. jednostki samorządu terytorialnego oraz różnego typu państwowe osoby prawne, jak np. agencje wykonawcze czy też spółki z udziałem Skarbu Państwa.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J.: *Polskie postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 1996.
- Bogusz M.: *Zaskarżenie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 1997.
- Dzwonkowski H.: Powstawanie zobowiązań podatkowych a charakter prawny decyzji wymiarowych, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, s. 21-24.
- Dzwonkowski H.: *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003.
- Dzwonkowski H.: [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, s. 937-971.
- Kabat A.: [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński [i in.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 777-790.
- Kabat A.: *Komentarz do art. 3 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, SIP LEX 2013.
- Kandut K.: [w:] M. Ciecierski, A. Derkacz, K. Kandut [i in.], *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 304-305.
- Marszałkowska-Krześ E., Krześ S.: Wynik kontroli urzędu kontroli skarbowej. „Rzeczpospolita” z dnia 25 lipca 1996 r., [w:] <http://archiwum.rp.pl/arttykul/100369-Wynik-kontroli-urzedu-kontroli-skarbowej.html>. [dostęp: 1.06.2013].
- Mastalski R.: Brak spójności w systemie kontroli, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 8, s. 7-8.
- Olszowy W.: *Decyzja podatkowa – podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997.
- Presanarowicz S.: [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, SIP LEX 2013

- Ruśkowski E., Stankiewicz J.: Komentarzu do ustawy o kontroli skarbowej, Warszawa 1997.
- Stachurski W.: [w:] P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011.
- Wierczyński G.: Komentarz do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej, SIP LEX 2009.
- Wiklińska A.: Decyzja i wynik kontroli jako formy zakończenia kontroli skarbowej, „Doradca Podatkowy” 2007, nr 44-45.
- Wiklińska A.: Prawny charakter wyniku kontroli skarbowej, [w:] http://www.e-podatnik.pl/artypk/fiskus/6232/Prawny_charakter_wyniku_kontroli_skarbowej.html [dostęp: 1.06.2013].
- Woś T.: [w:] Postępowanie sadowoadministracyjne, red. T. Woś, Warszawa 2004.
- Zaleski D.: Skarga na wynik kontroli, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 7, s. 38-44.

CHARAKTERYSTYKA WYNIKU KONTROLI
JAKO ROZSTRZYGNIECIA KOŃCZĄCEGO POSTĘPOWANIE KONTROLNE
PROBLEMY INTERPRETACYJNE

Streszczenie

Wynik kontroli stanowi specyficzny rodzaj rozstrzygnięcia procesowego, który obecnie w świetle dominującej linii orzeczniczej zaskarżalny jest tylko w przypadku, gdy kształtuje prawa i obowiązki beneficjenta wyniku. Tym samym za zaskarżalny nie jest uznawany taki wynik, z którego w sposób oczywisty nie wynika, iż kształtuje prawa i obowiązki adresata. Ponieważ ustawa o kontroli skarbowej nie zawiera definicji wyroku, taki stan prawny oznacza, że o tym czy dany wynik podlega zaskarżalności, czy też nie, ostatecznie decyduje interpretacja jego treści dokonana przez sąd administracyjny. Takie rozwiązanie, zdaniem Autorki, w oczywisty sposób narusza konstytucyjne zasady demokratycznego państwa prawa oraz dostatecznej określoności prawa.

Słowa kluczowe: kontrola skarbową, prawo podatkowe, organy kontroli skarbowej, orzecznictwo.

THE RESULT OF TREASURY CONTROL
INTERPRETATION ISSUES

Summary

The outcome of treasury control constitutes such an institution of tax law that does not have a statutory definition. This type of a procedural decision is normalized exclusively in one act of tax law, i.e. in the Act on Treasury Control. Depending on the content, one should distinguish between results which are actionable and non-actionable with respect to administrative courts. Actionable are only those results the content of which shapes the rights and obligations of a beneficiary of the result. Since the Act on Treasury Control does not provide a definition of a procedural decision, it is within the discretion of administrative courts whether to assume a given result to be actionable or not. The Author is of the opinion that such a solution violates the constitutional principles of the democratic state of law and the sufficiently definite character of the law.

Key words: Treasury Control, tax law, authorities of Treasury Control, judiciary.

Translated by Tomasz Pałkowski