

Wyrok z dnia 8 września 2000 r.

III RN 10/00

Wynik kontroli, o którym mowa w art. 28 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.), dotyczący podatku dochodowego od osób fizycznych, wywiera taki skutek, jak deklaratoryjna decyzja podatkowa (art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

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

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Prokuratury Krajowej Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 8 września 2000 r. sprawy ze skargi Danuty i Zenona C. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 19 września 1997 r. [...] w przedmiocie odsetek od zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1995 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 2 lipca 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

Minister Sprawiedliwości, w sprawie ze skargi Danuty i Zenona C. na decyzję Izby Skarbowej w K. z dnia 19 września 1997 r. w przedmiocie odsetek od zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1995 r., wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Rzeszowie z dnia 2 lipca 1999 r. [...].

Wyrokiem tym uchylono zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w K., utrzymującą w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji ustalającą odsetki za zwłokę w zapłaceniu podatku dochodowego od osób fizycznych za 1995 r. Po przeprowadzeniu kontroli u skarżących dnia 12 marca 1997 r. doręczono im wynik kon-

troli zobowiązujący do dodatkowej zapłaty kwoty 25.577,10 zł tytułem wyrównania podatku dochodowego od osób fizycznych za 1995 r. Skarżący wpłacili tę kwotę następnego dnia. Następnie organ podatkowy pierwszej instancji ustalił skarżącym odsetki od tej kwoty za okres od dnia 1 maja 1996 r. do dnia 13 marca 1997 r. w wysokości 7.862 zł. Zdaniem organów podatkowych obowiązek zapłaty podatku dochodowego powstaje z mocy prawa, a decyzja stwierdzająca ten obowiązek ma charakter deklaratoryjny (art. 5 ust. 3 i art. 18 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.). Niezapłacenie należnego podatku do końca kwietnia 1996 r. oznaczało powstanie zaległości podatkowej, od której na mocy art. 20 ust. 1 tej ustawy pobiera się odsetki.

Uchylając zaskarżoną decyzję Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że ustawa o zobowiązaniach podatkowych przewiduje dwa sposoby powstania zobowiązań podatkowych. Powstają one na mocy decyzji ustalającej wysokość zobowiązania, mającej charakter konstytutywny (art. 5 ust. 1) lub z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy łączą powstanie takiego zobowiązania (art. 5 ust. 2) i wówczas, gdy podatnik nie wykona zobowiązania podatkowego to organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość tego zobowiązania, która ma charakter deklaratoryjny (art. 5 ust. 3). Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, iż zgodnie z art. 45 ust. 4 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) w jego ówczesnym brzmieniu podatnik powinien sam obliczyć i wpłacić do 30 kwietnia następnego roku należny podatek.

Zobowiązanie przyjmuje się w takiej wysokości, w jakiej obliczył je podatnik w złożonym przez siebie zeznaniu, jednakże urząd skarbowy ma prawo określić je w innej wysokości, jeśli stwierdzi nieprawidłowości w obliczeniu podatnika.

Do dokonywania kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa uprawnione są także organu kontroli skarbowej na mocy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442 ze zm.). W ramach uprawnień przyznanych powyższą ustawą, inspektor kontroli skarbowej po przeprowadzeniu stosownego postępowania sporządza "wynik kontroli", w którym wskazuje – między innymi – kwoty należności do zapłacenia (art. 24 ust. 2, art. 25 ust. 1 i 2), przy czym, jeśli wynik ten określa wysokość zobowiązań podatkowych, to inspektor uprawniony jest do kwestionowania rzetelności zeznania podatkowego. Od wyniku

kontroli zawierającego wyliczenie wysokości zobowiązania podatkowego podatnik może złożyć żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych (art. 27 tej ustawy), jeżeli jednak z tego uprawnienia nie skorzysta, to wówczas „wynik kontroli wywiera ten sam skutek, co decyzja ostateczna organu podatkowego ustalająca zobowiązanie podatkowe” (art. 28). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 28 ustawy o kontroli skarbowej odnosi się do wszelkich zobowiązań podatkowych (z wyjątkiem określonym w art. 29 ust. 2 odnośnie zobowiązań ustalanych przez organy gminy), czyli nie różnicuje ich rodzaju ani sposobu powstawania. Równocześnie, skoro w przepisie tym wyraźnie stwierdzono, iż wynik kontroli 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. W ustawie o kontroli skarbowej wskazuje się na stosowanie – w odpowiednim zakresie – ustawy o zobowiązaniach podatkowych (art. 26 ust. 1, art. 31) i mimo, iż w art. 26 mowa jest o określaniu wysokości zobowiązań podatkowych, to w art. 28 określono wyraźnie skutek wyniku kontroli jako decyzji ostatecznej ustalającej. Jeśli więc ustawodawca użył wyłącznie takiego sformułowania, to tym samym nawiązał wprost do regulacji zawartej w art. 5 ust. 1 i art. 18 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, co tym samym wskazuje termin płatności podatku obliczonego w wyniku kontroli – 14 dni od daty doręczenia decyzji.

W rewizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości zarzucił temu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 5 ust. 1 i art. 18 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych i na podstawie art. 57 ust. 1 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wniósł o jego uchylenie i oddalenie skargi.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Trafnie podniesiono w rewizji nadzwyczajnej, że dla ustalenia treści art. 28 ustawy o kontroli skarbowej wykładnia językowa jest niewystarczająca, gdyż ustawodawca nie zawsze konsekwentnie posługuje się zwrotami „określa” lub „ustala” zobowiązanie podatkowe. Obowiązek podatkowy dotyczący podatku dochodowego od osób fizycznych powstaje z mocy prawa, a więc zawsze decyzja co do jego wysoko-

ści jest decyzją deklaratoryjną, określającą wysokość zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 5 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Skoro zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, to nie jest możliwe wydanie decyzji konstytutywnej, gdyż zakładałoby to możliwość dwukrotnego powstania zobowiązania podatkowego tego samego rodzaju, za ten sam okres – raz z mocy prawa, a drugi raz z mocy decyzji. Słusznie podniesiono w rewizji nadzwyczajnej, że przy przyjęciu poglądu Naczelnego Sądu Administracyjnego w przypadku przeprowadzenia kontroli podatkowej przez urząd skarbowy decyzja byłaby deklaratoryjna, natomiast w przypadku przeprowadzenia tej kontroli przez inspektora kontroli skarbowej kończącej się wynikiem kontroli, byłaby to decyzja ustalająca (konstytutywna). Gdyby więc podatnik celowo nie złożył zeznania podatkowego, to byłby w sytuacji uprzywilejowanej, gdyż następowałoby przesunięcie terminu płatności podatku i skrócenie okresu naliczania odsetek za zwłokę.

Z tych względów na podstawie art. 393¹⁵ KPC oraz art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego ... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) orzeczono jak w sentencji.

=====