

# ZASKARŻANIE WYNIKÓW KONTROLI W ORZECZNICTWIE SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

DARIUSZ ZALEWSKI

## **1. Wprowadzenie**

Wynik kontroli jest aktem administracyjnym wydawanym przez organy kontroli skarbowej, który formalnie nie podlega kontroli sądów administracyjnych. W praktyce jednak niektóre wyniki kontroli są skutecznie zaskarżane i w rezultacie uchylane wyrokami sądowymi.

Organy kontroli skarbowej prowadzące postępowanie kontrolne na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej mogą je zakończyć wydaniem decyzji bądź wynikiem kontroli (art. 24 u.k.s.). Ustawa przewiduje również zakończenie postępowania kontrolnego postanowieniem, gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu (art. 24 ust. 1 pkt 3 u.k.s.). Kontrola podatkowa prowadzona w trakcie postępowania kontrolnego jest kończona natomiast protokołem kontroli.

Przepisy procedury podatkowej nie przewidują formalnej możliwości zaskarżenia wyniku kontroli czy też protokołu. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami poczynionymi w protokole kontroli, może wnieść jedynie tzw. zastrzeżenia lub wyjaśnienia w ciągu 14 dni od daty otrzymania protokołu – art. 291 § 1 o.p.

## **2. Postępowania, które kończą się wydaniem wyniku kontroli**

Wynik kontroli wydawany jest w przypadku, kiedy organ kontroli skarbowej nie może zakończyć postępowania kontrolnego wydaniem

decyzji z powodów formalnoprawnych. Ustawodawca w art. 24 u.k.s. przewiduje wydanie wyniku w sytuacjach:

- a) w postępowaniach z zakresu kontroli gospodarowania środkami publicznymi i unijnymi;
- b) w przypadku, gdy ustalenia dotyczą innych nieprawidłowości, w szczególności w zakresie oświadczeń o stanie majątkowym, albo gdy nieprawidłowości nie stwierdzono – chodzi o te rodzaje postępowań kontrolnych, w których organ nie może wydać decyzji ze względu na fakt, że nie dotyczą one zobowiązań podatkowych, nie dotyczą również tzw. kontroli budżetowych i unijnych. Przepis wymienia tu wprost kontrolę oświadczeń majątkowych, ale katalog postępowań kontrolnych kończonych wynikiem na podstawie komentowanego przepisu jest dużo szerszy, ponieważ dotyczy także wszystkich postępowań kontrolnych prowadzonych w zakresie art. 2 ust. 1, a które nie kończą się decyzją podatkową, np. zasadności udzielania i prawidłowości wykorzystania dotacji, pożyczek i kredytów udzielonych ze środków pochodzących ze źródeł publicznych;
- c) nieprawidłowości nie stwierdzono – wynik wydawany jest również w przypadku, kiedy w trakcie postępowania kontrolnego organ kontrolujący nie stwierdza żadnych nieprawidłowości. Wówczas bez względu na zakres prowadzonego postępowania kończy się je wynikiem kontroli;
- d) kontrolowany złożył korektę obejmującą w całości stwierdzone nieprawidłowości – przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ kontroli skarbowej zobligowany jest do wyznaczenia kontrolowanemu 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. To właśnie w tym terminie kontrolowany może, w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym, złożyć korektę deklaracji podatkowej. Po złożeniu do właściwego dla kontrolowanego podatnika organu podatkowego deklaracji korygującej wcześniejszą deklarację podatkową kontrolowany ma obowiązek, nie później niż w terminie 3 dni, zawiadomić o tym fakcie organ kontroli skarbowej. Poza tym sam organ podatkowy powinien niezwłocznie poin-

formować właściwy organ kontroli skarbowej o złożeniu przez kontrolowanego podatnika korekty deklaracji;

- e) zakres postępowania kontrolnego dotyczy spraw, które były już zakończone decyzją organu podatkowego – organ kontroli skarbowej nie wydaje decyzji podatkowej, lecz sporządza wynik kontroli, w sytuacji kiedy organ podatkowy wydał wcześniej decyzję podatkową dotyczącą zobowiązań podatkowych, które objęte były zakresem postępowania kontrolnego. Przy tym nie ma znaczenia, czy wszczęcie postępowania podatkowego nastąpiło przed wszczęciem postępowania kontrolnego, czy miała miejsce sytuacja odwrotna. Wejście decyzji do obrotu prawnego wyklucza możliwość wydania kolejnej decyzji w tym samym zakresie przez organ kontroli skarbowej i postępowanie kończy się wydaniem wyniku kontroli.

Katalog sytuacji, w których organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne wynikiem kontroli, jest jak widać bardzo rozbudowany, co wynika z szerokiego spektrum zadań, które realizują urzędy kontroli skarbowej. Ustawodawca poza wskazaniem, kiedy wydawany jest wynik kontroli, co powinien zawierać (art. 27 ust. 1 u.k.s.) oraz komu należy go doręczyć, nie określił bliżej jego charakteru prawnego.

### **3. Charakter prawny wyniku kontroli**

W piśmiennictwie obecny jest pogląd, według którego wynik kontroli jest dokumentem urzędowym, potwierdza określony stan faktyczny i nie może być traktowany jako czynność materialno–techniczna, ale nie jest też aktem administracyjnym.<sup>1</sup> Trudno zgodzić się z tym poglądem, skoro postępowanie kontrolne, zakończone wydaniem wyniku kontroli, zostało wszczęte innym aktem administracyjnym, tj. postanowieniem o wszczęciu postępowania kontrolnego. Słuszne więc wydaje się być twierdzenie W. Stachurskiego, że wynik ma charakter

---

1 A. Skoczylas, Charakter prawny wyniku kontroli skarbowej, jego kontrola przez sąd administracyjny, „Doradztwo Podatkowe” 2002, nr 5, s. 35.

aktu administracyjnego, a nie tylko czynności materialno–technicznej.<sup>2</sup> Tym bardziej że akt ten może być podstawą działalności pokontrolnej, w tym władczych działań innych organów państwa, które na podstawie ustaleń zawartych w wyniku kontroli mogą wydać własną decyzję administracyjną, poprzedzoną postępowaniem administracyjnym, w zakresie spraw, które może rozstrzygać dany organ. W tym wymiarze wynik kontroli ma charakter dokumentu urzędowego, sporządzonego przez organ do tego powołany, w przepisanej formie i stanowiący dowód tego, co zostało w nim stwierdzone.

#### **4. Skarga na wynik kontroli**

W sytuacji, kiedy wynik kontroli uznajemy za czynność materialno–techniczną, a nie akt administracyjny, to należy stwierdzić, że nie przysługują od niego żadne zwyczajne środki odwoławcze. Przepisy u.k.s. nie przewidują możliwości odwołania się od wyniku. Nie można również wywieść prawa do wniesienia środka odwoławczego z przepisów ogólnych, normujących postępowanie administracyjne i odwoławcze – ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego. Charakter prawny wyniku kontroli przesądza również o tym, że nie służą od niego żadne nadzwyczajne środki zaskarżenia, jak stwierdzenie nieważności, czy też wznowienie postępowania, które można stosować w sprawach zakończonych decyzją ostateczną.

Niewątpliwie zupełnie z inną sytuacją w zakresie możliwości odwołania się od wyniku mamy wówczas, gdy jest on jednak uznany za akt administracyjny. Jest tak z pewnością wtedy, kiedy wynik kontroli ustala stan faktyczny sprawy, stwierdza i opisuje określone uchybienia i wskazuje na obowiązek ich usunięcia. Kontrolowany powinien mieć możliwość polemiki z niekorzystnymi dla siebie ustaleniami kontrolnymi i wzruszenia ich. Sporny jest natomiast pogląd, czy kontrolowany powinien mieć możliwość bezpośredniego wzruszenia wyniku kontroli, czy wystarczającą gwarancją ochrony jego praw jest weryfikacja wyniku w innym postępowaniu administracyjnym, w którym to sam

---

2 W. Stachurski, Akty postępowania kontrolnego – przedmiot działalności kontrolnej sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2009, nr 1, s. 28–29.

wynik traktowany byłby jako jeden z dowodów, który można kwestionować i wskazywać dowody w celu obalenia faktów stwierdzonych w wyniku kontroli.

Zakres kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne nad działalnością administracji publicznej został określony w art. 3 § 2 p.p.s.a. Zgodnie z brzmieniem art. 3 § 2 pkt 4 przedmiotowej ustawy kontroli tej podlegają także inne niż wymienione w art. 3 pkt 1–3 p.p.s.a. akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, że akt lub czynności podlegające kontroli sądu administracyjnego muszą spełniać następujące warunki: nie mogą mieć charakteru decyzji lub postanowienia wydanego w postępowaniu administracyjnym, egzekucyjnym lub zabezpieczającym, muszą mieć charakter publicznoprawny, powinny być skierowane do indywidualnego podmiotu i wreszcie muszą dotyczyć jego uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Ten ostatnio wymieniony warunek oznacza, że musi istnieć ścisły związek między przepisem prawa, który określa uprawnienie lub obowiązek, a aktem lub czynnością, która dotyczy takiego uprawnienia lub obowiązku.

## **5. Zakres kontroli sądowej wyniku kontroli**

W orzecznictwie sądów administracyjnych od dawna wskazuje się, iż wynik kontroli może podlegać kognicji sądu administracyjnego, jeżeli wywołuje bezpośrednie skutki prawne dla kontrolowanego w zakresie jego uprawnień lub obowiązków. Kwestia powyższa rozstrzygnięta została dwiema uchwałami NSA. W uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 4 grudnia 2000 r.<sup>3</sup> Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że kontroli sądu administracyjnego nie jest poddany wynik kontroli skarbowej, który wskazuje wyłącznie określone uchybienia oraz dokonuje ustaleń faktycznych, a tym samym nie dotyczy przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia bądź obowiązków wynikających z przepisów prawa. Elementem, który miał decydować, czy przedmiotowy

---

3      FPS 13/00, Lex nr 44972.

wynik kontroli podlegał zaskarżeniu do sądu administracyjnego, czy też nie, było wystąpienie w nim treści, które nakładały na stronę obowiązki określone w przepisach prawa, a obowiązki te oznaczały dla kontrolowanego spełnienie konkretnych powinności.

Podobną konkluzję zawierała też wcześniejsza uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 7 grudnia 1998 r.<sup>4</sup> Zgodnie z nią wydanie wyniku kontroli skarbowej, wskazującego nieprawidłowości na podstawie art. 24 ust. 2 pkt 2 u.k.s. podlega kontroli sądu administracyjnego, jeżeli jest czynnością z zakresu administracji publicznej w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368), obowiązującej do dnia 1 stycznia 2004 r.

Pogląd, że wynik kontroli nie podlega zaskarżeniu, był ugruntowany w orzecznictwie sądów administracyjnych w całej serii orzeczeń, zgodnie z linią, którą ukształtowały przytaczane uchwały NSA.<sup>5</sup>

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że przedmiotowe uchwały zostały wydane w innym stanie prawnym, a więc jeszcze przed reformą sądownictwa administracyjnego, kiedy obowiązywała ustawa o NSA. Wówczas o dopuszczalności skargi na wynik kontroli skarbowej decydowało to, by akt lub czynność z zakresu administracji publicznej spełniały przesłankę w postaci przyznania w nim stwierdzenia lub uznania uprawnienia lub obowiązku wynikającego z przepisu prawa – w związku z wytknięciem w wyniku jakiejś nieprawidłowości. Czasownikowe określenia: „stwierdzenie, przyznanie, uznanie” rozpatrywane więc było w zestawieniu z kategorią uprawnienia bądź obowiązku (art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA).<sup>6</sup>

Obecnie według cytowanego przepisu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. akt lub czynność z zakresu administracji publicznej, który może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego, ma „dotyczyć” uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Ustawodawca użył

---

4 FPS 18/98, Lex nr 34596.

5 M.in. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 335/05), Lex nr 222333; wyrok NSA z dnia 1 lutego 2005 r. (FSK 1714/04), Lex nr 178615; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 202/05), Lex nr 202624; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2006 r. (III SA/Wa 2431/05), Lex nr 211455.

6 W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki, „Państwo i Prawo” 2002, nr 12, s. 35–36.

sformułowania „dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa”. Jest to określenie szersze niż wcześniejsza formuła tego przepisu, która wprost określała, że chodziło o „przyznania, stwierdzenie albo uznanie uprawnienia lub obowiązku”.

Według słownika języka polskiego „dotyczy”<sup>7</sup> oznacza odnosić się do kogoś lub czegoś, a więc odnosić się także poprzez opisywanie lub ocenianie wykonania. Na tej podstawie należy wywnioskować, że przedmiotem skargi do sądu administracyjnego może być taki wynik kontroli, w którym organ skarbowy dokonał oceny prawidłowości prawa lub obowiązku wynikającego z przepisów ustawy. Jest to istotne w sytuacji, gdy na podstawie oceny zawartej w wyniku kontroli inny organ administracji publicznej wydaje wobec kontrolowanego władcze rozstrzygnięcie. Ten związek nie musi mieć charakteru bezpośrednio. Przykładem może być prowadzone przez organy kontroli skarbowej postępowanie kontrolne w zakresie wykorzystania dotacji budżetu państwa.

W praktyce działania urzędów wojewódzkich w sprawach tego rodzaju wojewoda, wydając decyzję w celu ustalenia kwoty dotacji podlegającej zwrotowi, opiera się na wynikach wcześniejszej kontroli organu kontroli skarbowej. Oznacza to, że wynik kontroli włączany jest bezpośrednio do akt postępowania w zakresie zwrotu dotacji celowej udzielonej organom samorządowym i traktowany jest jako materiał dowodowy.<sup>8</sup> Co więcej, organy administracji publicznej rozstrzygające sprawę wykorzystania dotacji z budżetu państwa wynik kontroli traktują jako dokument urzędowy, który korzysta z domniemania prawdziwości (art. 76 § 1 k.p.a.). Powoduje to odwrócenie ciężaru przeprowadzania dowodu w postępowaniu. Wojewoda nie prowadzi własnego postępowania dowodowego, wykorzystując jako dowód materiał przesłany mu przez organ kontroli skarbowej w postaci wyniku kontroli wraz z dokumentacją z czynności kontrolnych. Podmiot kontrolowany, by polemizować z ustaleniami znajdującymi się w wyniku kontroli, będzie musiał

7 Internetowy słownik języka polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN, <http://sjp.pwn.pl>

8 Odwołanie Województwa Małopolskiego od decyzji Wojewody Małopolskiego z dnia 26 listopada 2004 r., (FB.III.3150-05-16-04) w sprawie ustalenia kwoty dotacji podlegającej zwrotowi przez Województwo Małopolskie w Krakowie w wysokości 641.152,50 zł wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych – [www.wrotamalopolski.pl](http://www.wrotamalopolski.pl)

zgłosić dowody, którymi podważy moc urzędową dokumentu i wskazać prawidłowy, jego zdaniem, stan faktyczny, inny niż ten stwierdzony w wyniku.<sup>9</sup>

Mimo konieczności podważenia mocy dowodu z dokumentu urzędowego i przeprowadzenia przeciwko ich treści postępowania (art. 76 § 3 k.p.a.) nie zmienia to faktu, że w toku nowego postępowania administracyjnego, opartego całkowicie lub w pewnej części na wyniku kontroli, strona będzie miała możliwość pełnego wypowiedzenia się do ustaleń wyniku kontroli i zakwestionowania go. Ustalenia kontroli zawarte w wyniku mają bezpośredni skutek dla strony, jeżeli nie przeprowadzi ona przeciwdowodów dla obalenia jego ustaleń. Formalnie skutek ten jest jedynie pośredni, przełoży się on na konkretne ustalenia w obrębie praw i obowiązków kontrolowanego jednakże na gruncie oddzielnego postępowania. Ustalenia z wyniku kontroli będą oceniane przez właściwy organ w świetle faktów i dowodów, które przeciw nim będzie przytaczać strona kontrolowana. Ostateczne rozstrzygnięcie, jakie zapadnie w postępowaniu, będzie podlegało kontroli instancyjnej, a także, w przypadku wniesienia skargi, także kontroli sądu administracyjnego, z zachowaniem wszystkich gwarancji procesowych skarżącego.

## **6. Reforma sądownictwa a praktyka sądowej kontroli wyników**

Po reformie sądownictwa administracyjnego, mimo poszerzenia granic skargi na mocy art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., linia orzecznicza sądów administracyjnych w zakresie dopuszczalności skargi sądowej na wynik kontroli nie zmieniła się. W kilku orzeczeniach, wydanych już w nowym stanie prawnym, sądy, dokonując wykładni systemowej przepisów p.p.s.a. i u.k.s., uznały, że wydanie wyniku kontroli nie zamyka drogi administracyjnosądowej do wzruszenia negatywnych konsekwencji ustaleń w nim zawartych, ale w drodze odrębnego postępowania administracyjnego, a dopiero po wyczerpaniu środków odwoławczych, postępowania sądowego. Wojewódzkie sądy administracyjne odrzucały

---

9 D. Zalewski, Skarga na wynik kontroli, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 7, s. 41–42.



skargi na te wyniki kontroli, które nie nakładają na stronę żadnych bezpośrednich praw i obowiązków. Orzecznictwo stanęło na stanowisku, że zawarte w wyniku ustalenia kontrolne stanowić mogą jedynie materiał dowodowy w postępowaniu, jakie ewentualnie zostanie wszczęte przez właściwe organy administracyjne czy podatkowe. W ramach tego przyszłego postępowania dowód z wyniku kontroli będzie podlegał ponownej ocenie innego organu, a skarżący będzie miał możliwość podważenia ustaleń zawartych w wyniku kontroli.<sup>10</sup> Jak dotychczas pogląd ten podziela również NSA.<sup>11</sup>

Linia orzecznicza, nie dopuszczając możliwości złożenia skargi na wynik kontroli, o ile nie nakłada on na kontrolowanego żadnych obowiązków, popierana jest także przez część doktryny,<sup>12</sup> która dostrzegając poszerzenie granicy skargi administracyjnej przy kwestionowaniu takich aktów jak wynik kontroli, uznała jednak, że niekiedy w interesie skarżących jest odczekać aż sprawa dojrzeje do rozpoznania przez sąd, który w sytuacji już bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (po wydaniu decyzji przez organ władzy publicznej) będzie mógł zagwarantować jej realną, a nie przedwczesną i pozorną ochronę prawną. Badanie zgodności z prawem określonych działań organów, w tym wyników kontroli, może wówczas odbywać się niejako pośrednio, przy okazji rozpoznawania skargi na decyzje bądź inne akty kończące postępowanie, a więc wtedy gdy w pełni można ocenić skutki kwestionowanych zachowań. W związku z tym postulaty objęcia kognicją sądów administracyjnych niektórych czynności kontrolnych organów władzy publicznej nie wydają się być właściwe.<sup>13</sup>

## 7. Pomijanie elementów wyniku przez organy

Słuszny wydaje się być więc pogląd, że wystarczającą gwarancją obrony praw kontrolowanego przed tezami postawionymi w wyniku

---

10 Postanowienie WSA w Łodzi z dnia 6 listopada 2007 r. (I SA/Łd 1142/07).

11 Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 202/05), Lex nr 202624; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2006 r. (II GSK 202/05), Lex nr 202624.

12 A. Bartosiewicz, Głosa do wyroku NSA z 1 lutego 2005 r. (FSK 1714/04), „Finanse Komunalne” 2005, nr 12, s. 75.

13 Zob. Z. Kmiecik, Dopuszczalność i celowość weryfikacji przez sąd administracyjnych czynności kontrolnych, „Kontrola Państwowa” 2001, nr 2, s. 3.

kontroli jest jego udział jako strony w innym postępowaniu administracyjnym, w którym wynik kontroli jest traktowany jako dowód z dokumentu urzędowego. Strona może podważyć wówczas stan faktyczny ustalony w wyniku. Samo zaś wydanie przez organ kontroli skarbowej wyniku kontroli i stwierdzenie w nim pewnych nieprawidłowości, bez przeprowadzenia dodatkowego postępowania administracyjnego zakończonego ostatecznym bądź prawomocnym rozstrzygnięciem, nie narzuca stronie żadnych obowiązków określonego działania, świadczenia czy też zaniechania pod warunkiem, że w wyniku nie zamieszczono terminu usunięcia nieprawidłowości stwierdzonych przez organ kontroli skarbowej.<sup>14</sup>

Powyższy pogląd prezentowany był również w orzecznictwie. Sądy odrzucały skargi na wynik kontroli,<sup>15</sup> uznając za dopuszczalną praktykę pomijania w wyniku kontroli jego ustawowego elementu – wyznaczenia przez organ terminu na usunięcie nieprawidłowości. Powyższą praktykę niezamieszczania w wynikach kontroli terminów usunięcia nieprawidłowości przez podmiot kontrolowany należy uznać jednak generalnie za naganną. Organy w postępowaniu administracyjnym i podatkowym (kontrolnym) mają obowiązek działania na podstawie przepisów prawa, zgodnie z zasadą legalności (art. 120 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.). Pominięcie w wyniku kontroli zapisu, który wynika wprost z art. 27 ust. 1 pkt 7 u.k.s., jest ewidentnym złamaniem powyższej zasady. Uzasadnione w takim przypadku byłoby z pewnością złożenie przez kontrolowany podmiot skargi na bezczynność organu na podstawie art. 53 p.p.s.a.

## **8. Nowy pogląd w orzecznictwie sądów administracyjnych**

Opisywana linia orzecznicza została przełamana orzeczeniem WSA w Białymstoku,<sup>16</sup> który uznał, że zawarte w wyniku ustalenia nie

---

14 D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 425–426.

15 Zob. orzeczenie WSA w Łodzi z dnia 12 marca 2010 r. (I SA/Łd 267/10), Lex nr 662852 oraz NSA w orzeczeniu z dnia 12 października 2010 r. (II GSK 1138/10), Lex nr 742821.

16 Zob. postanowienie WSA w Białymstoku z dnia 10 sierpnia 2011 r. (I SA/Bk 288/11), Lex nr 864455.

kształtują bezpośrednio sytuacji prawnej kontrolowanego i za takie nie można uznać również terminu usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli skarbowej. WSA w omawianym wyroku dokonał wykładni przepisów u.k.s., uznając, że „[...] zaskarżony wynik kontroli nie zawiera elementów pozwalających na sklasyfikowanie go w grupie aktów, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Zawarte w tym wyniku ustalenia nie kształtują bowiem bezpośrednio sytuacji prawnej kontrolowanego”. Z orzeczeniem sądu należy się zgodzić. Wynik kontroli nie nakłada żadnych obowiązków, które wynikałyby z przepisów prawa. Za takowe nie mogą być uznane zawarte w przedmiotowym wyniku kontroli zalecenia dotyczące kontrolowanego, także te związane z terminem ich usunięcia, gdyż nie istnieje norma prawna, która zobowiązywałaby kontrolowanego do wykonania wytycznych organu kontroli skarbowej zawartych w wyniku kontroli. W powyższą linię wpisuje się również postanowienie WSA w Warszawie z dnia 28 października 2011 r.<sup>17</sup>

## 9. Skargi na wyniki kontroli wydawane zamiast decyzji

Odrębną kwestią jest natomiast możliwość zaskarżenia wyników kontroli wydanych z przekroczeniem granic określonych w art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s. Wyniki te są kwestionowane przez kontrolowane strony z założeniem, że wkraczają one w sferę zastrzeżoną dla decyzji, a więc wydawane są tam, gdzie postępowanie w istocie powinno kończyć się wydaniem przez organ kontroli skarbowej decyzji. Należy przyznać, że organy wykorzystują czasem fakt, iż wynik nie podlega kontroli instancyjnej i sądowej, wydając wynik wszędzie tam, gdzie mają wątpliwości co do prawidłowej formy zakończenia postępowania kontrolnego. Zdarda się wtedy, że organ, wydając wynik, nie przywiązuje uwagi do tego, czy w konkretnym przypadku pozwalają na to przepisy proceduralne.

W sprawie, która była rozpoznawana przez WSA w Białymstoku,<sup>18</sup> organ kontroli, stwierdziwszy nieprawidłowości w zakresie rozliczenia podatku dochodowego, zakończył postępowanie wydaniem wyniku

17 V SA/Wa 2050/11, Lex nr 1110082.

18 Postanowienie z dnia 19 listopada 2008 r. (I SA/Bk 383/2008).

kontroli. Zdaniem pełnomocnika kontrolowanego powinien w tej sytuacji wydać decyzję zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt 1 u.k.s. Dowodził on ponadto, że zaskarżony wynik kontroli wskazywał na uchybienia w samobliczeniu podatku przez podatnika oraz nieprawidłowości w zakresie rekonstrukcji podstawy opodatkowania, a zatem wkraczał w zakres spraw zastrzeżonych dla decyzji.

Według organu postępowanie kontrolne toczyło się wyłącznie w stosunku do skarżącego, natomiast nie dotyczyło jego małżonki, z którą wspólnie rozliczał podatek dochodowy od osób fizycznych, co uniemożliwiało wydanie decyzji w sprawie. Na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s. wydano wynik kontroli, powołując się przy tym na treść przepisu – postępowanie kończy się wynikiem kontroli, gdy ustalenia dotyczą nieprawidłowości: „innych niż wymienione w pkt 1, w szczególności w zakresie oświadczeń o stanie majątkowym, gdy nieprawidłowości nie stwierdzono [...]”. Zdaniem organu ustawodawca nie traktuje katalogu z tego przepisu jako zamkniętego i należy przyjąć, że wydanie wyniku mogłoby dotyczyć także sytuacji, kiedy nie jest możliwe zakończenie postępowania kontrolnego decyzją w zakresie podatku dochodowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że zaskarżony wynik kontroli nie posiadał wszystkich elementów niezbędnych do uznania go za akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., a skoro wynik nie podlega jego kognicji, nie może on poddać ocenie zarzutów skarżącego dotyczących naruszenia art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s. ani pozostałych zarzutów dotyczących naruszenia przepisów prawa materialnego i postępowania. Oznacza to, że nawet gdyby przedmiotowy wynik został wydany w sytuacji, kiedy przepisy tego nie przewidują, to i tak nie podlega to ocenie i kontroli sądów administracyjnych.

## **10. Podsumowanie**

Mając na uwadze praktykę wydawania wyników kontroli przez organy kontroli skarbowej zasadny jest postulat wprowadzenia do u.k.s. zmian, które pozwoliłyby kontrolowanemu na zażalenie się do organu wyższej instancji lub sądu na wynik kontroli wydany z naruszeniem

normy art. 27 ust. 1 u.k.s.. Jest on zasadny, ponieważ w praktyce występują sytuacje, w których kontrolowani uznają, że wydanie wyniku kontroli narusza sferę ich praw i interesów, a korzystniejsze dla nich byłoby wydanie w sprawie od razu decyzji, z której treścią mogliby polemizować, stosując zwykłe środki odwoławcze. Brak zmian legislacyjnych w powyższym zakresie będzie oznaczać, że nieprawidłowa praktyka wydawania przez organy kontroli skarbowej wyników kontroli w taki sposób i w takiej formie, by nie można było podważać ich treści na drodze sądowoadministracyjnej, zostanie utrwalona.