

**Wyrok WSA w Łodzi
z dnia 7 marca
2024 r.
sygn. I SA/Łd 3/24**

**Odsetki za zwłokę za czas przewlekłej
kontroli celno-skarbowej, zastosowanie
przepisu art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji
podatkowej po 1 marca 2017 r.**

Artur Nowak | radca prawny

X Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

Toruń, 14-15 marca 2025 r.

Tło sprawy

przepis art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej

Nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania

Tło sprawy

przepisy obowiązujące przed 1 marca 2017 r. na tle postępowania kontrolnego uregulowanego w ustawie o kontroli skarbowej

Zgodnie z brzmieniem art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, obowiązującym do dnia 30 czerwca 2010 r., w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy.

Tło sprawy

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn.
akt: SK 2/10

Art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej w zakresie, w jakim wyłącza odpowiednie stosowanie art. 54 § 1 pkt 1 i 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), jest niezgodny z art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

Tło sprawy

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn.
akt: SK 2/10

Wg TK, brak zastosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do postępowania kontrolnego jest sprzeczny z Konstytucją RP, ponieważ:

- prowadzi do nieuzasadnionego zróżnicowania sytuacji podatników, w zależności od tego, czy postępowanie jest prowadzone przez organ podatkowy (postępowanie podatkowe), czy też organ kontroli skarbowej (postępowanie kontrolne),
- prowadzić może także do nieuzasadnionego uzyskania przez administrację podatkową korzyści w postaci zwiększonej kwoty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

Tło sprawy

przepisy obecnie obowiązujące art. 94 ust. 1 ustawy o KAS

Art. 94 ust. 1 ustawy o KAS w zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej stosuje się przepisy: (...)

Wśród przepisów stosowanych do kontroli celno-skarbowej w art. 94 ust. 1 ustawy o KAS nie wymieniono art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej ani żadnego innego przepisu przewidującego okres bezodsetkowy w związku z długotrwałą kontrolą celno-skarbową.

Tło sprawy

przepisy obecnie obowiązujące art. 63 ustawy o KAS

Art. 63. [Termin zakończenia kontroli celno-skarbowej]

1. Kontrola celno-skarbowa powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia.
2. O każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie zawiadamia się na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej i wskazując nowy termin jej zakończenia.

Tło sprawy

stan faktyczny

W roku 2019 wszczęto u podatnika kontrolę celno-skarbową w zakresie PIT, która przekształciła się w postępowanie podatkowe.



Doszło do wydania decyzji wymiarowej.



Podatnik złożył wniosek o rozłożenie na raty, została wydana pozytywna decyzja ratalna, ale jedna z rat nie została wpłacona w terminie, w związku z tym w tej części decyzja wygasła.



Na tle rozliczenia powyższej sytuacji doszło do wydania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego postanowienia o zaliczeniu ratalnej wpłaty podatnika częściowo na poczet kolejnej z rat.

Tło sprawy

stan faktyczny

Na tym tle wywiązał się spór o wysokość odsetek za zwłokę.



W zażaleniu na postanowienie podatnik twierdził, że organ błędnie nie uwzględnił przerwy w naliczaniu odsetek za okres prowadzenia kontroli celno-skarbowej trwającej ponad 2 lata.

Tło sprawy

stanowisko organu odwoławczego

Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej przepis art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej nie przewiduje przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę za czas trwania kontroli celno-skarbowej, bowiem nie został wymieniony w art. 94 ust. 1 ustawy o KAS. Ustawodawca nie przewidział w żadnym przepisie prawa uprawnienia do wyłączenia odsetek za zwłokę obejmującego czas trwania kontroli celno-skarbowej. Przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej regulujące kwestie kontroli celno-skarbowej również nie dają takiego upoważnienia, bowiem tylko te przepisy Ordynacji podatkowej, które zostały szczegółowo określone w art. 94 ust. 1 ustawy o KAS, mają zastosowanie do kontroli celno-skarbowej, zaś art. 54 nie został zawarty w tym zbiorze.

Tło sprawy

stanowisko organu odwoławczego c.d.

Wyrok TK z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt: SK 2/10 nie ma znaczenia, ponieważ dotyczył innych przepisów.

Tryb proceduralny jest całkowicie inny (najpierw kontrola celno-skarbowa, potem przekształcenie w postępowanie podatkowe).

Obecnie kontrola celno-skarbowa kończy się innym dokumentem (wynikiem kontroli celno-skarbowej), a nie decyzją wymiarową jak w przypadku postępowania kontrolnego.

Przepisy nie wyłączają naliczania odsetek za czas trwania kontroli (ani kontroli celno-skarbowej prowadzonej w trybie przepisów ustawy o KAS, ani kontroli podatkowej prowadzonej w trybie przepisów Ordynacji podatkowej).

Stanowisko WSA

Instytucja kontroli celno-skarbowej określona w ustawie o KAS, obowiązującej od 1 stycznia 2017 r., **zastąpiła** instytucję postępowania kontrolnego określonego w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej.

Wyrok TK z dnia 18 października 2011r. sygn. SK 2/10 ma znaczenie w sprawie.

Podnoszona przez organ zmiana polegająca na tym, że obecnie organ kończąc kontrolę wydaje wynik kontroli a nie decyzję oraz, że dopiero następnie ta kontrola może przekształcić się w postępowanie podatkowe z punktu widzenia podatnika i powodowanych dla niego skutków tych zmian **jest obojętna**.

Stanowisko WSA c.d.

Kontrolę celno-skarbową prowadzi ten sam organ, który wydaje decyzję wymiarową.

A zatem naczelnik urzędu celno-skarbowego może prowadzić długotrwałą kontrolę celno-skarbową, bez żadnych konsekwencji a następnie przekształcić ją w postępowanie podatkowe i dysponując zgromadzonym w toku kontroli celno-skarbowej materiałem dowodowym wyda decyzję w ustawowym terminie.

Stanowisko WSA c.d.

Naczelnik UCS może zatem dowolnie długo prowadzić kontrolę celno-skarbową a potem w ustawowym terminie wydać decyzję wymiarową co spowoduje, że koszty odsetkowe tej długotrwałej kontroli spadną na podatnika.

Tymczasem, określona w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej zasadę szybkości postępowania na mocy art. 94 ust. 1 pkt 2 Ustawy o KAS stosuje się także do kontroli celno-skarbowej.

Stanowisko WSA c.d.

Kontrola celno-skarbowa jest – w sensie prawnym, funkcjonalnym i organizacyjnym – swego rodzaju następcą postępowania kontrolnego, ergo tezy wyroku TK SK 2/10 muszą znajdować zastosowanie także do kontroli celno-skarbowej

Wyłącznie literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej godziłaby w wartości konstytucyjne wskazane w wyroku TK SK 2/10

Stanowisko WSA c.d.

Wtórna niekonstytucyjność

Wykładnia przeciwna, którą prezentuje organ, prowadziłaby do wniosku, że ustawodawca powtórzył niekonstytucyjne zapisy ustawy, wbrew wyrokowi TK i tym samym mamy do czynienia ze zjawiskiem tzw. "wtórnej niekonstytucyjności". Zjawisko to polega na tym, że ustawodawca powtarza rozwiązania normatywne uznane już raz za niekonstytucyjne.

W sytuacji wtórnej niekonstytucyjności obowiązek wystąpienia do TK o stwierdzenie konstytucyjności danego przepisu na podstawie art. 193 Konstytucji RP nie ma charakteru bezwzględnego (wyrok NSA z 3 czerwca 2015r. I FSK 383/14).

Stanowisko WSA c.d.

Wtórna niekonstytucyjność

Niekonstytucyjna jest norma prawna a nie jednostka redakcyjna, która nią wyraża (wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2019r. sygn. II FSK 3741/18 wydany na kanwie wyroku TK z dnia 8 października 2013r. sygn. SK 40/12, w którym chodziło o wzajemną relację uznanego za niekonstytucyjny przepisu art. 70 § 6 w stosunku do znowelizowanego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Stanowisko WSA c.d.

Oczywista niekonstytucyjność

Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności przepisu ma zatem istotne znaczenie dla oceny możliwości zastosowania przepisów o tożsamej bądź analogicznej treści. W takiej sytuacji dochodzi do wystąpienia, tzw. oczywistej niekonstytucyjności.

Pytanie

Co z sytuacją, gdy podatnik składa korektę deklaracji uwzględniającą wynik kontroli celno-skarbowej?

Dziękuję za uwagę.



Artur Nowak
radca prawny

T: +48 22 557 76 77

M: +48 660 440 088

E: Artur.Nowak@dzp.pl



Biuro w Warszawie

Rondo ONZ 1
00-124 Warszawa
T + 48 22 557 76 00
F + 48 22 557 76 01

Biuro w Poznaniu

ul. Paderewskiego 8
61-770 Poznań
T + 48 61 642 49 00
F + 48 61 642 49 50

Biuro we Wrocławiu

ul. Św. Mikołaja 7
50-125 Wrocław
T + 48 71 712 47 00
F + 48 71 712 47 50