

- **Odsetki za zwłokę za czas przewlekłej kontroli celno-skarbowej, zastosowanie przepisu art. 54 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa po 1 marca 2017r. – rada prawny Artur Nowak Domański Zakrzewski Palinka**

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

**Wyłącznie literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej godziłaby w wartości konstytucyjne wskazane w wyroku TK. W tym kontekście uzasadnione jest twierdzenie, że za zastosowaniem art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej także do kontroli celno-skarbowej – uregulowanej w ustawie o KAS od 1 stycznia 2017r. – przemawiają zarówno rezultaty wykładni dokonywanej z uwzględnieniem unormowań konstytucyjnych, jak również względy celowościowe.**

**Wykładnia przeciwna wskazanego przepisu, 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 (...) i próbuje, za pomocą znowelizowanych przepisów, ograniczyć zakres zastosowania orzeczenia Trybunału, naruszając tym samym art. 190 ust. 1 Konstytucji (moc powszechnie obowiązująca wyroków TK).**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Zgodnie z treścią art. 54 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa, 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. Ww. przepis nie reguluje wprost kwestii, czy wynikająca z niego norma powinna znaleźć zastosowanie także do kontroli celno-skarbowej. Należy jednak zauważyć, że instytucja kontroli celno-skarbowej określona w ustawie o KAS, obowiązującej od 1 stycznia 2017r., zastąpiła instytucję postępowania kontrolnego określonego w ustawie z dnia 28 września 1991 r. 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 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z wyłączeniem art. 54 i art. 290 § 3 tej ustawy. Z brzmienia powyższego przepisu wynikało, że w przypadku postępowania kontrolnego nie znajdował zastosowania art. 54 Ordynacji podatkowej, w tym § 1 pkt 7 tego przepisu, który wyłączał naliczanie odsetek w przypadku braku rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w ciągu 3 miesięcy. Kwestia zgodności powyższej regulacji z Konstytucją RP była przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt: SK 2/10, uznał, że brak zastosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do postępowania kontrolnego jest sprzeczny z Konstytucją RP, bowiem 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). W konsekwencji prowadzić może także do nieuzasadnionego uzyskania przez administrację podatkową korzyści w postaci zwiększonej kwoty odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych. TK ostatecznie stwierdził, że brak zastosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do postępowania kontrolnego jest sprzeczny z Konstytucją RP (art. 84 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji RP). W wyniku złożenia skargi konstytucyjnej, z dniem 1 lipca 2010 r. (jeszcze przed wydaniem cytowanego wyroku) weszła w życie nowelizacja art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej na mocy której postanowiono, że art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej będzie znajdował zastosowanie także do postępowania kontrolnego. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji wskazano, że podatnicy powinni mieć takie same prawa, niezależnie od rodzaju postępowania prowadzonego w ich sprawie a zmiana przepisów podyktowana jest koniecznością ograniczenia nadmiernej i nieuzasadnionej dla podatnika sankcji jaką jest niewątpliwie naliczanie odsetek za zwłokę w przypadku wydłużania postępowania przez organy kontroli skarbowej. Ponadto zaznaczono, że zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników w zależności

od rodzaju procedury, narusza konstytucyjną zasadę równości, a brak wyłączenia naliczania odsetek powoduje, że to podatnicy są obciążani konsekwencjami nieterminowego załatwienia sprawy przez organ administracji podatkowej. W obecnie obowiązującym stanie prawnym, od 1 marca 2017 r. kontrolę skarbową, w ramach której organy skarbowe prowadziły postępowanie kontrolne, zastąpiła unormowana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej kontrola celno-skarbowa. (...). Zgodnie z aktualnie obowiązującym przepisem art. 94 ust 1 ustawy o KAS w zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej przepisy:

1) art. 3e, art. 12, art. 102 § 3, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141-143, art. 165b, art. 165c, art. 175-177,

2) działu IV rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 10, 11, z wyjątkiem art. 182-185, art. 189 § 3, art. 190 § 1, art. 193 § 6-8, art. 198 i art. 200, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23,

3) art. 281, art. 282a, art. 283 § 4 i 5, art. 284a § 5-6, art. 284ab § 1-3, art. 286 § 3, art. 286a § 1 i 2, art. 289, art. 290 § 4-6, art. 291a, art. 291d oraz działu VII Ordynacji podatkowej, stosuje się odpowiednio.

Nie sposób zatem nie zauważyć, że tak jak w poprzednim stanie prawnym, ocenianym przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 2/10, w którym art. 54 § 1 punkt 7 O.p. nie miał zastosowania do kontroli skarbowej, również i obecnie przepis ten nie ma zastosowania do kontroli celno-skarbowej. Równocześnie Sąd nie dostrzega takiej odmienności obecnych uregulowań tej kontroli w stosunku do poprzednio obowiązujących, na które zwraca uwagę organ odwoławczy i które miałyby uzasadniać brak stosowania cytowanej regulacji. 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. Gdyby toczyło się postępowanie podatkowe a nie celno-skarbowa kontrola, skutki dla podatnika byłyby odmienne. Podobne skutki dla podatnika i w konsekwencji dla organu zaistniałyby, gdyby toczyła się kontrola skarbowa w okresie od 1 lipca 2010r. do 1 stycznia 2017r. Co istotne, naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji, a zatem postępowania te są prowadzone przez ten sam organ. Oznaczać to może, że naczelnik urzędu celno-skarbowego może prowadzić długotrwałą kontrolę celno-skarbową, bez żadnych konsekwencji a następnie przekształci ją w postępowanie podatkowe i dysponując zgromadzonym w toku kontroli celno-skarbowej materiałem dowodowym wyda decyzję w ustawowym terminie. W konsekwencji, pomimo że czynności wobec podatnika trwały bardzo długo, to podatnik będzie obowiązany do uiszczenia odsetek za cały okres trwania kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego, tak jak to miało miejsce w rozpoznawanej sprawie. Niewątpliwie zatem takie zastosowanie przepisów prowadziłoby do nadmiernego i nieuzasadnionego obciążenia fiskalnego podatników za przewlekłość postępowań organów kontroli celno-skarbowej.

Należy jednoznacznie stwierdzić, że kontrola celno-skarbowa jest - w sensie prawnym, funkcjonalnym i organizacyjnym – swego rodzaju następcą postępowania kontrolnego. Tym samym, wbrew stanowisku organu, tezy wyroku TK z dnia 18 października 2011 r., sygn. akt; SK 2/10 muszą znajdować zastosowanie także do kontroli celno-skarbowej. Za powyższym sposobem interpretacji art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej przemawiają także względy celowościowe związane z realizacją określonej w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej zasady szybkości postępowania, którą na mocy art. 94 ust. 1 pkt 2 Ustawy o KAS stosuje się także do kontroli celno-skarbowej. Jak wynika z ww. art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko (...). Wyłącznie literalna wykładnia art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej godziłaby w wartości konstytucyjne wskazane w wyroku TK. W tym kontekście uzasadnione jest twierdzenie, że za zastosowaniem art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej także do kontroli celno-skarbowej – uregulowanej w ustawie o KAS od 1 stycznia 2017r. – przemawiają zarówno rezultaty wykładni dokonywanej z uwzględnieniem unormowań konstytucyjnych, jak również względy celowościowe. Wykładnia przeciwna wskazanego przepisu, 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 (K. Kos, O pojęciu wtórej niekonstytucyjności prawa, *Przegląd Prawa Konstytucyjnego* 2018, nr 2 (42), s. 21) i próbuje, za pomocą znowelizowanych przepisów, ograniczyć zakres zastosowania orzeczenia Trybunału, naruszając tym samym art. 190 ust. 1 Konstytucji (moc powszechnie obowiązująca wyroków TK). Brak wprowadzenia do ustawy o KAS bezpośredniego odwołania do art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej został poddany krytyce w doktrynie prawa podatkowego. W literaturze podatkowej zwraca się uwagę, że "...brak takiej regulacji jest o tyle zaskakujący, że ustawodawca zdecydował się powrócić do niekonstytucyjnego stanu prawnego obowiązującego w Polsce przed 1 lipca 2010r. (...).

Sąd w składzie rozpoznającym sprawę w pełni podziela te zastrzeżenia a dodatkowo podkreśla, iż mimo, że jest związany, na podstawie art. 178 ust. 1 Konstytucji RP, przepisami ustaw i Konstytucji i w razie wątpliwości co do zgodności z Konstytucją przepisu ustawy będącego podstawą rozstrzygnięcia sprawy, powinien skierować do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne (art. 193 Konstytucji RP) uznaje, iż nie ma to charakteru bezwzględno, o czym świadczy bogate i utrwalone od lat orzecznictwo sądownoadministracyjne (por. wyroki : WSA we Wrocławiu I SA/Wr 1827/13, I SA/Wr 801/13, I SA/Łd 1168/13, I SA/Łd 808/13). Pogląd ten zasługuje na akceptację tym bardziej, gdy ustawodawca albo milczy albo wprowadza w nowym przepisie rozwiązanie prawne uznane już przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z aktem wyższej rangi lub przepis ustawy jest w oczywisty sposób niezgodny z Konstytucją (por. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* nr 2/2008 s. 71-73 oraz J. Wegner "O stosowaniu Konstytucji przez sądy administracyjne", *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* nr 4/2008, s. 55-61, a także R. Hauser i J. Trzeciński "Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego", LexisNexis Warszawa 2008 ). Za takim poglądem przemawia również art. 8 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej. Ponadto stosownie do treści art. 178 ust. 1 Konstytucji RP sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Przepisy te umożliwiają odstępianie przez Sąd od obowiązku kierowania pytań do Trybunału Konstytucyjnego w sytuacji, gdy Trybunał wyraził już swoją opinię w przedmiocie konstytucyjności normy prawnej chociaż, związany granicami pytania prawnego odniósł się do mającej zastosowanie w sprawie regulacji stanowiącej podstawę rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. (...) Analogiczne poglądy zaprezentowały sądy administracyjne na kanwie wyroku TK z dnia 8 października 2013r. sygn. SK 40/12, gdzie chodzi o wzajemną relację uznanego za niekonstytucyjny przepisu art. 70 § 6 w stosunku do znowelizowanego art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej (por. II FSK 3741/18, II FSK 271/17 czy II FSK 1291/15 czy I FSK 948/14). W szczególności, w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 3 kwietnia 2019r. sygn. II FSK 3741/18 wskazano, że "Niezgodność z Konstytucją RP dotyczy określonej normy prawnej, którą przepis wyraża, a nie jednostek redakcyjnych, pełniących wyłączenie rolę porządkującą wewnątrz aktu prawnego, w którym się znajduje". 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. Zasadniczo sytuacja oczywistej niekonstytucyjności zachodzi wówczas, gdy porównywane przepisy ustawy i Konstytucji dotyczą regulacji tej samej materii i są ze sobą sprzeczne. Tego typu założenie występuje również w przypadku, gdy ustawodawca wprowadził regulację identyczną, jak norma objęta już wyrokiem Trybunału (R. Hauser, J. Trzeciński, *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2010, s. 266-268; M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 266-268).

### **Wyroki powiązane**

Wyrok stwierdzający niekonstytucyjność niestosowania art. 54 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej do postępowania kontrolnego w stanie prawnym przed 1 marca 2017r.: wyrok TK z 18 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10

### **wyrok będący inspiracją dla omawianego wyroku:**

wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2022r. sygn. akt I SA/Kr 594/22 (prawomocny)

### **wyroki prezentujące odmienne stanowisko:**

1. wyrok WSA w Łodzi z 21 listopada 2023r. sygn. I SA/Łd 769/23 (nieprawomocny)
2. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 lipca 2024r. sygn. I SA/Gd 383/24 (nieprawomocny)

**wyrok dotyczący zagadnienia wtórnej niekonstytucyjności:** „Niekonstytucyjność dotyczy normy prawnej, którą wyraża a nie jednostek redakcyjnych pełniących wyłącznie rolę porządkującą”: wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2019r. sygn. II FSK 3741/18

**wyrok TK powoływany w orzecznictwie administracyjnym jako afirmujący zagadnienie wtórnej niekonstytucyjności** (uznano w nim za niekonstytucyjny art. 70 §6 Ordynacji podatkowej, a zastąpiono go w dacie orzekania przez TK przepisem art. 70 §8 Ordynacji podatkowej w zasadzie o tożsamym brzmieniu („nie ulegają przedawnieniu zobowiązania zabezpieczone hipoteką (...))”: wyrok TK z dnia 8 października 2013r. sygn. SK 40/12

**wyrok wypowiadający pogląd, że wtórna niekonstytucyjność zwalnia z wystąpienia przez sąd administracyjny do TK o stwierdzenie zgodności danego przepisu z Konstytucją:** wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2015r. sygn. I FSK 384/14

## **Przepisy**

### **Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej**

**Art. 84** Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

#### **art. 64 ust. 1 i 2**

1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.
- 2.

Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

**art. 31 ust. 3** Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

**art. 32 ust. 1** Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

**art. 2** Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

**Art. 193** Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

### **Ordynacja podatkowa**

**art. 54 § 1 pkt 7** Odsetek za zwłokę nie nalicza się 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

### **Ustawa z dnia Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej**

**Art. 94 ust. 1** (określający zakres zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej do kontroli celno-skarbowej - nie ma wśród nich art. art. 54 § 1 pkt 7)

### **Główne problemy**

Prawne, funkcjonalne i organizacyjne podobieństwo kontroli celno-skarbowej do postępowania kontrolnego a wtórna niekonstytucyjność w obszarze naliczania odsetek za zwłokę za czas przewlekłej kontroli celno-skarbowej.