



**DZP**

więcej niż prawo

Postanowienie  
WSA w Białymstoku  
z dnia 3.02.2023 r.  
sygn. I SA/Bk 3/23

Zaskarżalność zawiadomienia  
o bezskuteczności korekty deklaracji  
cofającej ustalenia kontroli  
celno-skarbowej

Artur Nowak | radca prawny

IX Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

Toruń, 1-2 marca 2024 r.

# Tło sprawy/przepisy

## Art. 83 ust. 1c ustawy o KAS

Ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu kontroli celno-skarbowej nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana korekta przewiduje cofnięcie ustaleń kontroli celno-skarbowej. Organ zawiadamia na piśmie składającego korektę o jej bezskuteczności.

# Tło sprawy/przepisy

## Art. 83 ust. 1d

Przepisu ust. 1c nie stosuje się do ponownego skorygowania deklaracji, jeżeli po zakończeniu kontroli celno-skarbowej zawiadomieniem o uwzględnieniu korekty deklaracji:

- 1) ponowne skorygowanie deklaracji wynika z orzeczenia wydanego po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, które ma wpływ na ustalenia kontroli celno-skarbowej zawarte w wyniku kontroli;
- 2) ustalenia kontroli celno-skarbowej zawarte w wyniku kontroli były oparte na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny;
- 3) ponowne skorygowanie deklaracji ma na celu uniknięcie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu lub majątku podatnika na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub terytorium innego państwa.

# Tło sprawy/przepisy

Art. 3 § 2 pkt 4 PPSA

Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na:

Inne niż określone w pkt 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa,

z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2096 oraz z 2019 r. poz. 60, 730, 1133 i 2196), postępowań określonych w działach IV, V i VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.), postępowań, o których mowa w dziale V w rozdziale 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, 730, 1520, 1556 i 2200), oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw.

# Tło sprawy/stan faktyczny

- w roku 2020 wszczęto u podatnika kontrolę celno-skarbową
- doszło do wydania wyniku kontroli celno-skarbowej w sprawie VAT, za poszczególne miesiące z lat 2017-2018
- podatnik skorygował deklarację zgodnie z ustaleniami kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wyniku
- Naczelnik UCS wydał zawiadomienie o uwzględnianiu złożonych korekt

## Tło sprawy/stan faktyczny

- po prawie 2 latach podatnik zrewidował swoje stanowisko, co do zasadności złożenia korekt, a związane było z poczuciem skrzywdzenia w związku z odmową umorzenia odsetek
- podatnik ponownie złożył korekty deklaracji, z pominięciem ustaleń kontroli
- Naczelnik Urzędu Skarbowego pisemnie poinformował podatnika o ich bezskuteczności odwołując się do brzmienia art. 83 ust. 1 c ustawy o KAS
- podatnik złożył skargę do WSA, która została odrzucona

## Tło sprawy/skarga do WSA

Skarga do WSA na zawiadomienie o bezskuteczności korekty

Zarzut naruszenia art. 83 ust. 1 c ustawy o KAS, w związku z art. 86 ust. 13 ustawy o VAT, poprzez ograniczenie uprawnienia podatnika podatku VAT do złożenia korekt deklaracji, w terminie 5 letnim oraz na błędnej wykładni.

# Stanowisko WSA

Kluczowe znaczenie ma przepis art. 3 §2 pkt. 4 PPSA, który dotyczy orzekania w sprawach skarg na akty lub czynności dotyczące uprawnień lub obowiązków, z wyłączeniem m.in. czynności podjętych w ramach postępowań, o których mowa w KPA, postępowań z działu IV, V i VI Ordynacji podatkowej, dziale V rozdziale 1 ustawy o KAS oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw.

WSA podkreślił istotne znaczenie noweli PPSA z kwietnia 2015 r., którą ograniczono zaskarżalność aktów i czynności m.in. w procedurach podatkowych.

WSA nawiązał do uzasadnienia tej nowelizacji: ***„W literaturze przedmiotu przyjmuje się niekiedy, że w interesie skarżącego lepiej jest odczekać aż sprawa „dojrzeje” do rozpoznania przez sąd administracyjny, który – w sytuacji bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki – będzie mógł zagwarantować realną, a nie przedwczesną, czy też pozorną ochronę prawną”***.



## Stanowisko WSA c.d.

Zawiadomienie o bezskuteczności korekt deklaracji jest czynnością uregulowaną w art. 83 ust. 1c ustawy o KAS, który pomieszczony jest w Dziale V Rozdziale 1 tej ustawy, a więc jest objęte wyłączeniem zawartym w art. 3 §2 pkt. 4 PPSA.

Wprawdzie NSA w postanowieniu z dnia 7 października 2021 r., sygn. I FSK 1934/17 orzekł, że przepis art. 3 §2 pkt. 4 PPSA obejmuje orzekanie w sprawach skarg na pisemne zawiadomienie przez organ o bezskuteczności korekty na podstawie art. 81b §2, zdanie drugie Ordynacji podatkowej, to jednak przepis ten jest pomieszczony w Dziale III OP, a zatem *„nie mieści się on w grupie przepisów wyraźnie wyłączonych z zakresu kontroli sądownoadministracyjnej”*

# Stanowisko WSA c.d.

## Istota art. 83 ust. 1c ustawy o KAS

- ograniczenie w prawie do składania korekt deklaracji uwzględniających ustalenia wyniku kontroli
- regulacja ta była kierunkowa, wcześniej takie korekty były możliwe, ale od 1 stycznia 2019 r. już nie są
- wprowadzie każda korekta deklaracji, tak i korekta cofająca ustalenia kontroli dotyczy uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów prawa, ale ...
- wobec jednak jednoznacznego brzmienia art. 3§ 2 pkt. 4 PPSA należy przyjąć, że zawiadomienia o bezskuteczności korekty są wyłączone z kontroli sprawowanej przez sądy

# Stanowisko WSA c.d.

## Czy jest ratunek dla podatnika?

Podatnik może złożyć wniosek o nadpłatę.

W postępowaniu nadpłatowym rozstrzygnięcie będzie wymagało rozważenia skuteczności złożonej deklaracji i ta ocena będzie mogła być poddana ocenie kontroli sądu.

Wątpliwości?

# Dziękuję za uwagę.



**Artur Nowak**  
**radca prawny**

T: +48 22 557 76 77

M: +48 660 440 088

E: [Artur.Nowak@dzp.pl](mailto: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