

Zwrot WHT a zwrot odsetek

Wyrok NSA z 30 maja 2025 r.

II FSK 202/25

Magdalena Balcerzak-Klich, Crido Taxand S.A.

Istota sprawy

... czyli kilka słów o tym, czego dotyczył spór

Czy zwrot podatku u źródła dokonany w procedurze pay & refund wpływa na ocenę zasadności odsetek zapłaconych od zaległości podatkowej?

Czy odsetki zapłacone na podstawie Ordynacji podatkowej mogą zostać zakwalifikowane jako nadpłata w rozumieniu art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej?

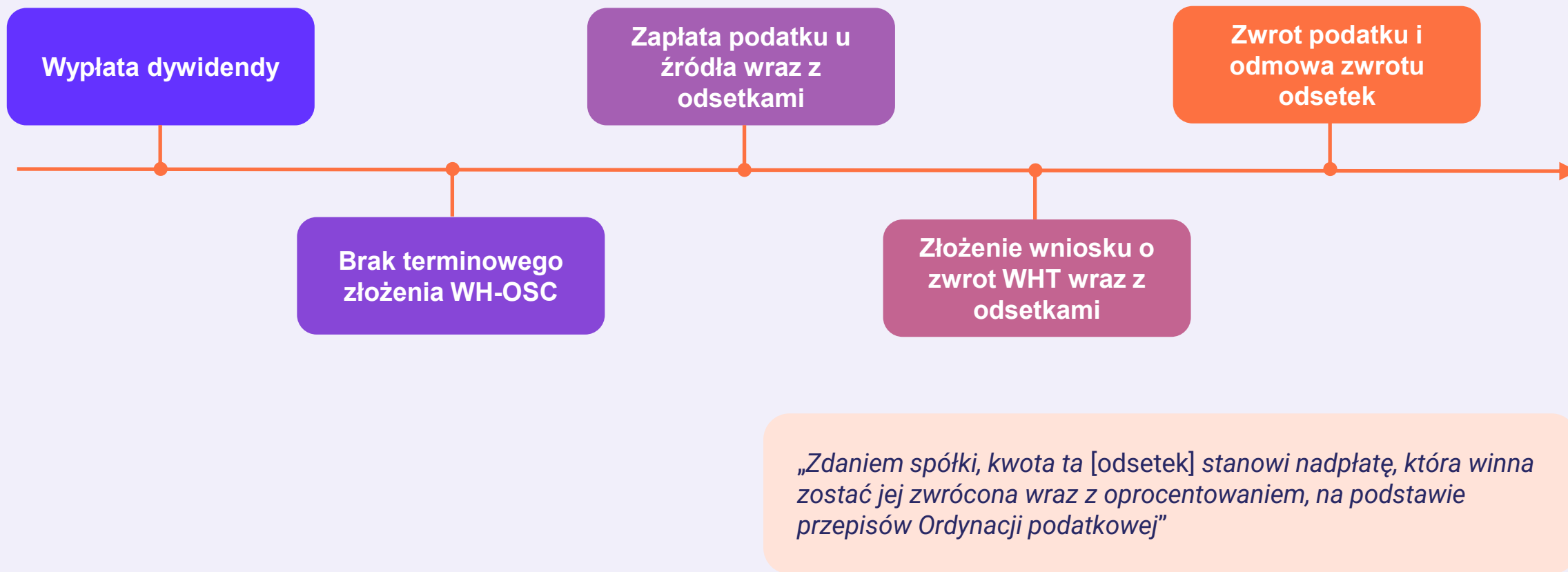
Czy art. 28b ustawy o CIT, regulujący zwrot WHT, wyłącza możliwość stosowania przepisów Ordynacji podatkowej o nadpłacie w odniesieniu do odsetek?

Czy zwrot podatku u źródła przesądza automatycznie, że zapłacone wcześniej odsetki były nienależne?



Stan faktyczny

Kluczowe wydarzenia w sprawie



Jedna zapłata, różne instytucje

Zwrot podatku (art. 28b ustawy o CIT)

„Organ podatkowy zwraca, na wniosek, podatek pobrany zgodnie z art. 26 ust. 2e...”

Przedmiot: Dotyczy zwrotu podatku (kwoty głównej) – to odrębna instytucja od nadpłaty.

Odsetki? Przepisy art. 28b ustawy o CIT nie regulują odsetek za zwłokę ani ich zwrotu.

Nadpłata (art. 72 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej)

„Na równi z nadpłatą traktuje się część wpłaty zaliczoną na poczet odsetek za zwłokę...”

Przedmiot: Gdy podatek został zapłacony nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej (definicja nadpłaty).

Odsetki? „Na równi z nadpłatą” traktuje się część wpłaty zaliczoną na poczet odsetek za zwłokę.

Jak orzekł WSA (I SA/Lu 284/24)

WSA uwzględnił skargę spółki i uchylił zaskarżoną decyzję.

Kluczowe tezy z wyroku

Art. 28b ustawy o CIT reguluje wyłącznie zwrot podatku u źródła, a nie odnosi się do kwestii zapłaconych odsetek.

Brak regulacji dotyczącej odsetek w art. 28b ustawy o CIT nie wyłącza zastosowania Ordynacji podatkowej, w szczególności przepisów o nadpłacie.

Zapłacone odsetki spełniają przesłanki nadpłaty w rozumieniu art. 72 Ordynacji podatkowej.

Odsetki od zaległości podatkowej mają charakter akcesoryjny wobec zobowiązania podatkowego.

Zwrot podatku w procedurze pay & refund wpływa na ocenę istnienia zaległości podatkowej *ex post*, a tym samym na zasadność pobrania odsetek.

Skoro podatek u źródła został zwrócony jako nienależny, to odsetki zapłacone od tego podatku również nie były należne.

Jak orzekł NSA (II FSK 202/25)

„Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skargę kasacyjną należy oddalić, zgodnie z art. 184 ppsa, gdyż zaskarżony wyrok odpowiada prawu pomimo częściowo błędnego uzasadnienia”

Art. 28b ustawy o CIT to tylko tło (nie podstawa dla odsetek)

„Regulacje zawarte w art. 28b updop stanowią wyłącznie tło sprawy...”

Właściwy reżim prawny: nadpłata z Ordynacji podatkowej

„Zastosowanie mają zatem zasady ogólne, czyli przepisy regulujące instytucję nadpłaty (tj. art. 72–80 Op)”

Rozdzielenie instytucji: zwrot podatku ≠ nadpłata

„Kluczowe znaczenie (...) ma właściwe zrozumienie różnic (...) pomiędzy instytucją zwrotu podatku (art. 28b updop) (...) a także instytucją nadpłaty (art. 72–80 Op)...”

Charakter odsetek

„...podziela stanowisko WSA dotyczące zasadniczej funkcji odsetek - rekompensacyjna (czy też odszkodowawcza)”

Z czym NSA nie zgodził się z WSA

WSA zbyt szybko dokonał wyboru reżimu do rozstrzygnięcia meritum

NSA uznał, że WSA przedwcześnie ocenił zasadność wniosku (czy odsetki były nienależne), choć to powinny najpierw zbadać organy podatkowe

Brak „kompleksowej wykładni” przepisów Ordynacji podatkowej w kontekście odsetek

NSA wskazuje, że WSA nie odniósł się w pełni do argumentów systemowych dotyczących odsetek (np. analogii do odsetek od zaliczek)

Uzasadnienie WSA niewystarczające dla przesądzenia nienależności odsetek

NSA ocenia, że stwierdzenia WSA (np. o „czasowo należnym” podatku) są zbyt skrótowe, aby na ich podstawie przesądzać o braku zaległości/odsetek

Oprocentowanie nadpłaty

WSA

Wątek oprocentowania był podniesiony w sprawie – wniosek spółki obejmował zwrot odsetek jako nadpłaty oraz żądanie ich oprocentowania

WSA wskazał, że przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ powinien ocenić wniosek w pełnym zakresie, tj. również w części dotyczącej oprocentowania nadpłaty

NSA

Nie rozstrzyga „wprost” kwestii oprocentowania. Kluczowe jest wcześniejsze ustalenie, czy doszło do powstania nadpłaty w odniesieniu do odsetek

Ocena zasadności wniosku o stwierdzenie nadpłaty powinna zostać dokonana w pierwszej kolejności przez organy podatkowe

Oprocentowanie ma charakter „wtórny”. W konsekwencji, najistotniejsze jest wskazanie właściwego reżimu (nadpłata z Ordynacji podatkowej) oraz zakresu ustaleń koniecznych do przesądzenia, czy nadpłata wystąpiła.

Praktyczne znaczenie wyroku

Powstanie zaległości w WHT nie zamyka drogi do późniejszego odzyskania zapłaconych odsetek

Odsetki są rozliczane w reżimie Ordynacji podatkowej – w praktyce kluczowe są przepisy o nadpłacie

Oprocentowanie nadpłaty jest „wtórne” – aktualizuje się dopiero po przesądzeniu, czy nadpłata (w zakresie odsetek) w ogóle powstała

Wyrok porządkuje rozróżnienie instytucji: „zwrot podatku” ≠ „nadpłata” – w praktyce pomaga uniknąć mieszania reżimów w argumentacji



Dziękuję za uwagę!



Magdalena Balcerzak-Klich

Manager
Adwokat
Tax Litigation

E: magdalena.balcerzak-klich@crido.pl

M: [+48 604 549 628](tel:+48604549628)