



**Oprocentowanie zwrotu VAT za okres weryfikacji jego zasadności
(wyrok NSA z 18.06.2025, I FSK 521/22)**

Odsetki od zwrotu VAT

Art. 87 ust. 2 ustawy o VAT

Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego ***może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.***

Jeżeli ***przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu***, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej ***opłacie prolongacyjnej.***



Odsetki od zwrotu VAT

Art. 87 ust. 7 ustawy o VAT

Różnicę podatku niezwróconą przez urząd skarbowy w terminach, o których mowa w ust. 2 zdanie pierwsze i ust. 5a, ***traktuje się jako nadpłatę podatku podlegającą oprocentowaniu w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.***



Zasada ogólna – pełne oprocentowanie

Jeżeli organ nie zwróci VAT w terminie z art. 87 ust. 2 ustawy o VAT

niezwrócona kwota staje się nadpłatą oprocentowaną jak zaległość podatkowa

→ art. 87 ust. 7 ustawy o VAT



Wyjątek – obniżone oprocentowanie

Jeżeli czynności weryfikacyjne organu wykażą zasadność zwrotu, po zakończeniu:

- ✓ ***czynności sprawdzających***
- ✓ ***kontroli podatkowej***
- ✓ ***postępowania podatkowego***

***→ zwrot następuje z odsetkami w wysokości opłaty prolongacyjnej
(art. 87 ust. 2 ustawy o VAT)***



Kiedy czynności wykazują zasadność / niezasadność zwrotu VAT?

1 Niezasadność zwrotu po czynnościach sprawdzających

Organ po upływie terminu zwrotu rozpoczął weryfikację w ramach czynności sprawdzających i nie dokonał zwrotu, a następnie wszczął kontrolę podatkową lub postępowanie.

2 Niezasadność zwrotu po kontroli podatkowej

Organ po upływie terminu zwrotu rozpoczął kontrolę, którą zakończył protokołem stwierdzającym niezasadność zwrotu.

3 Niezasadność zwrotu po decyzji I instancji

Organ po kontroli wszczął postępowanie podatkowe, które zakończył decyzją podtrzymującą ustalenia kontroli.

4 Niezasadność zwrotu po decyzji I instancji

Podatnik odwołał się od decyzji i organ odwoławczy utrzymał decyzję w mocy. Sąd administracyjny uchylił decyzje obu instancji. Organ stwierdził zasadność w ponownym postępowaniu.



Stan faktyczny

Od wniosku do zwrotu VAT

- **25.07.2016 r.** — spółka złożyła VAT-7 za VI/2016 z nadwyżką **36,5 mln zł** do zwrotu w 60 dni (termin: 23.09.2016 r.).
- **22.09.2016 r.** — Naczelnik US przedłużył termin zwrotu do czasu zakończenia weryfikacji.
- **30.12.2016 r.** — Dyrektor UKS w miejsce zwrotu 36,5 mln zł określił **zobowiązanie 237 tys. zł**.
- **24.04.2017 r.** — Dyrektor IAS uchylił decyzję w części (wniosek o zastosowanie się do interpretacji), określił podatek objęty zwolnieniem (237 tys. zł), w pozostałym zakresie utrzymał w mocy.
- **24.04.2018 r.** — WSA w Warszawie (III SA/Wa 2355/17) uchylił decyzje obu instancji.
- **21.03.2019 r.** — NSA (I FSK 1605/18) oddalił skargę kasacyjną organu.
- **13.12.2019 r.** — Naczelnik MUCS wydał wynik kontroli: **brak nieprawidłowości** w VAT za VI/2016.
- **17.01.2020 r.** — organ dokonał zwrotu **36,5 mln zł** z oprocentowaniem wg **50% stawki odsetek** za okres 23.09.2016–17.01.2020 (= **4,84 mln zł**).



Stan faktyczny (cd.)

Od wniosku o zwrot do wyrok WSA

- **28.02.2020 r.** — spółka wniosła o zwrot **brakującej części oprocentowania**, twierdząc, że należne oprocentowanie powinno wynosić 100% stawki odsetek (art. 87 ust. 7 u.p.t.u. w zw. z art. 78 § 1 O.p.).
- **31.07.2020 r.** — Naczelnik MUCS **odmówił stwierdzenia nadpłaty** (3,82 mln zł z oprocentowaniem) — zdaniem organu zastosowanie ma art. 87 ust. 2, a nie art. 87 ust. 7 u.p.t.u.
- **18.01.2021 r.** — Dyrektor IAS utrzymał decyzję w mocy.
- WSA w Warszawie **uchylił obie decyzje**, dzieląc stanowisko spółki — zastosowanie ma art. 87 ust. 7 u.p.t.u., a spółce przysługuje oprocentowanie wg **100% stawki (8%)** za cały okres od upływu terminu zwrotu.

Zdaniem WSA **decyzja negująca zasadność zwrotu zakończyła procedury weryfikacyjne**, a uchylenie jej przez sąd nie reaktywuje postanowienia o przedłużeniu terminu.



Co powiedział NSA?

WSA się myli

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd pierwszej instancji

błędnie uznał, że przy dokonywaniu zwrotu podatku na rzecz skarżącej zastosowanie powinien znaleźć jedynie art. 87 ust. 7 u.p.t.u.,

w związku z czym za cały okres – od upływu terminu zwrotu podatku z deklaracji, spółce przysługują odsetki naliczone zgodnie z art. 78 § 1 O.p., tj. w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1 O.p., pobieranych od zaległości podatkowych.



Co powiedział NSA?

Organ też się myli

Nie ma też jednak racji organ, zupełnie wykluczając zastosowanie ww. przepisów w niniejszej sprawie.

30.12.2016 r.

Decyzja I instancji

50% stawki odsetek
(opłata prolongacyjna)
art. 87 ust. 2 u.p.t.u.
okres: do 30.12.2016 r.

100% stawki odsetek
(pełne odsetki za zwłokę)
art. 87 ust. 7 u.p.t.u.
w zw. z art. 78 § 1 O.p.
okres: od 30.12.2016 r.



Uzasadnienie NSA

Procedury weryfikacyjne rozciągają się

- *Art. 87 ust. 2 u.p.t.u. należy interpretować w taki sposób, że organem, o którym mowa w tym przepisie, jest **organ pierwszej instancji** oraz że weryfikacja przez ten organ zasadności rozliczenia **może rozciągać się na czas uruchomienia wymienionych w tym przepisie trybów postępowania w pierwszej instancji.***
- *Weryfikacja zasadności zwrotu nie rozciąga się zatem na postępowanie odwoławcze, postępowanie sądowoadministracyjne lub powtórne postępowanie przed organami podatkowymi*



Uzasadnienie NSA

Decyzja okazała się niezgodna z prawem

- *Nie można jednocześnie podzielić poglądu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, że odsetki z art. 87 ust. 7 u.p.t.u. należą się podatnikowi również za okres od upływu podstawowego terminu zwrotu do czasu wydania decyzji wymiarowej przez organ pierwszej instancji, co w przedmiotowej sprawie nastąpiło w dniu 30 grudnia 2016 r., z następującej przyczyny.*

Ostatecznie decyzja z dnia 30 grudnia 2016 r.

***okazała się niezgodna z prawem a zasadność zwrotu różnicy podatku
potwierdzona została dopiero w wyniku kontroli***



Uzasadnienie NSA

Zasada równego traktowania (równie złego)

- **gdyby czynności prowadzone przez organ w postępowaniu podatkowym od razu wykazały zasadność zwrotu**, to nie ulega wątpliwości, że za czas od upływu podstawowego terminu zwrotu do dnia pozytywnego zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnik otrzymałby jedynie odsetki w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej.
- Nie można zatem przyjąć poglądu, że za ten sam okres, tj. do dnia zakończenia przez organ pierwszej instancji weryfikacji zasadności zwrotu **jeden podatnik mógłby otrzymać odsetki w wysokości równej opłacie prolongacyjnej, zaś inny za ten sam okres odsetki w wysokości pełnej**, w zależności od tego, czy naczelnik urzędu skarbowego dokonał tego zwrotu w związku z pozytywnym dla podatnika zakończeniem weryfikacji czy zasadność zwrotu została przesądzona na etapie następującym



Problemy

- 1. Już czynności wykazały niezasadność zwrotu a nie dopiero decyzja**
- 2. „zwrot okazał się zasadny” vs.
„czynności weryfikacyjne tego organu wykażą zasadność”**
- 3. Nie można czerpać korzyści z własnego bezprawia**
- 4. Zakres naprawienia szkody**
- 5. Zasada równego traktowania**
 - odmienna sytuacja obu grup**
 - czy można pogorszyć w imię równości sytuację grupy podatników.**



Inne orzeczenia

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 712/21; uchylony):

- „W przekonaniu Sądu, **podatnik nie może ponosić konsekwencji w postaci obniżonego oprocentowania zwrotu podatku (rozciągniętego w czasie), tylko dlatego że organ wyjaśniał zasadność zwrotu i zakończył to nielegalną decyzją**. Organ nie powinien stać się beneficjentem niewłaściwego, bo bezterminowego przedłużenia terminu zwrotu podatku, a nadto, gdy zakończył postępowanie wyjaśniające nielegalną, błędną decyzją”.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 maja 2024 r. (sygn. akt I SA/Gd 237/24; nieprawomocny):

- „W hipotezie tego przepisu mowa jedynie o sytuacji, gdy "przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu", co należy odnosić do procedur weryfikacyjnych wyliczonych w zdaniu drugim tego przepisu i zakończonych przez organ. Skoro **odpadły przesłanki do stosowania wyjątku od reguły, a w istocie odrzucił je organ nie uznając zasadności zwrotu w ramach procedur weryfikacyjnych**, to należy przejść do zastosowania reguły ogólnej z art. 87 ust. 7 u.p.t.u.". ”.



TSUE i TK

Wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., SK 21/08:

- *„Zasada pełnego odszkodowania, wyznaczając ogólny kierunek przyjętych na gruncie danej gałęzi prawa rozwiązań, stanowić może punkt odniesienia dla konkretnych, często zróżnicowanych, regulacji normatywnych. Różnice w zakresie obowiązku odszkodowawczego mogą być uzasadnione, o ile jednocześnie jest respektowany system zasad i wartości konstytucyjnych. ”.*

Wyrok TSUE z dnia 24 października 2013 r., C-431/12

- *„jeżeli zwrot na rzecz podatnika nadwyżki podatku VAT następuje po przekroczeniu rozsądnego terminu, to zasada neutralności systemu podatku VAT wymaga, aby straty finansowe poniesione w ten sposób przez podatnika w wyniku utraty możliwości dysponowania danymi środkami finansowymi zostały zrekompensowane poprzez zapłatę odsetek za zwłokę”.*





Dane kontaktowe:

- ✉ wojciech.plawiak@litigato.pl
- in www.linkedin.com/in/wojciech-plawiak
- 🌐 www.litigato.pl
- ☎ +48 609 241 737
- 📍 Al. J. Ch. Szucha 8, 00-582 Warszawa

