

- **odsetki od zwracanej, po terminie do dokonania zwrotu, kwoty VAT (wyrok NSA z dnia 26 lutego 2020 r., sygn. akt I FSK 2261/19) – r.pr. Aleksandra Rutkowska (Dentons)**

Wyrok NSA z 26 lutego 2020 r., sygn. akt I FSK 2261/19

Odsetki od zwracanej, po terminie do dokonania zwrotu, kwoty podatku od towarów i usług, w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty na podstawie art. 87 ust 2 zd. trzecie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.), są należne bez względu na to czy kwota podatku do zwrotu jest tożsama z deklarowaną przez podatnika, czy też określona została przez organ decyzyjną w niższej wysokości.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)

5.2. Skarga kasacyjna w sprawie, oparta wyłącznie na zarzucie przewidzianym w art. 174 pkt 1 P.p.s.a. podnosi naruszenie jednego przepisu - art. 87 ust 2 ustawy o VAT w postaci jego błędnej wykładni. Zarzut kasacyjny błędnej wykładni oznacza, że organ, co zaakceptował Sąd pierwszej instancji, nieprawidłowo zrekonstruował normę prawną z konkretnego przepisu (przepisów), co polegało na mylnym zrozumieniu jej treści lub znaczenia albo na niezrozumieniu intencji prawodawcy bądź też zastosowaniu normy nieobowiązującej (por. A. Niezgódka - Medek w B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek w "Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz" Lex/el. Stan prawny 4 listopada 2019 r.). Zgodnie z art. 87 ust 2 ustawy o VAT zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6 i 6a, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju (...) 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 stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Regulacja ostatniego zadania jest często przywoływana w treści postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu należnego VAT jako składnik uzasadnienia.

5.3. Spór w sprawie dotyczy wykładni art. 87 ust 2 ustawy o VAT w zakresie, w jakim przepis ten daje podstawę do wypłaty - wraz z należną kwotą zwrotu VAT na rachunek wskazany przez podatnika po terminie do dokonania tego zwrotu - odsetek w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty. Organ stoi na stanowisku, że jeżeli po przeprowadzeniu postępowania, w celu zweryfikowania zasadności deklarowanego zwrotu (zgodnie z art. 87 ust 2 zdanie drugie), wydana została decyzja, która w jakimkolwiek zakresie zmodyfikowała (zmniejszyła) zadeklarowaną w deklaracji VAT-7 kwotę zwrotu podatku, wówczas zwracanej, tak ustalonej, kwocie nie może towarzyszyć wypłata oprocentowania wg. wskazanych w zdaniu trzecim art. 87 ust 2, zasad. Zdaniem skarżącego z kolei, każda kwota dokonanego zwrotu po przeprowadzeniu weryfikacji, podlega – po przekroczeniu ustawowych terminów – zwrotowi jako należna i rodzi obowiązek wypłaty od niej odsetek według zasad przewidzianych w zdaniu trzecim art. 87 ust 2 ustawy o VAT.

5.4. Stan faktyczny sprawy będący podstawą do rozstrzygania przy tak zakreślonych granicach sporu nie był kwestionowany przez żadną ze stron. (...)

5.5. Niesporne jest również, że w zakresie rozliczenia za miesiące: czerwiec 2012 r., luty 2013 r., marzec 2013 r., maj 2013 r., lipiec 2013 r., sierpień 2013 r. i wrzesień 2013 r. wydane zostały w dniu 15 grudnia 2016 r. decyzje, jako efekt postępowania przeprowadzonego w ramach weryfikacji zasadności deklarowanego zwrotu. Z zawartego w nich rozliczenia wynika, że na nowo określone zostały, deklarowane przez skarżącego, kwoty zwrotu (...).

5.6. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia art. 87 ust 2 ustawy o VAT, zaprezentowana w zaskarżonej decyzji i zaaprobowana zaskarżonym wyrokiem, jest błędna. Za taką oceną przemawia wykładnia językowa tego przepisu, który nie zawiera ograniczenia w zakresie rezultatu sprawdzenia przez naczelnika urzędu skarbowego zasadności zwrotu różnicy podatku wykazanego przez podatnika w deklaracji podatkowej. Należy zatem wnioskować, że obejmuje on zarówno samą zasadność przysługiwania podatnikowi prawa do zwrotu różnicy podatku, jak również wysokość zadeklarowanej kwoty zwrotu. W analizowanym przepisie ustawodawca posłużył się szerokim zwrotem o sprawdzeniu "zasadności zwrotu", co nie stwarza podstaw do zawężania tego pojęcia wyłącznie do potwierdzenia zasadności zwrotu różnicy podatku w wysokości tożsamej z zadeklarowaną przez podatnika. W art. 87 ust 2 zdaniu trzecim mowa jest o tym, że "Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu". Jest to jedyny warunek do wypłacenia odsetek podatnikowi. Rozszerzanie warunku wypłaty odsetek o przesłankę wykazania zasadności zwrotu nadwyżki VAT w kwocie dokładnie takiej samej, jaka zadeklarowana została przez podatnika, stanowi wyraz interpretacji przepisu wbrew jego literalnemu brzmieniu. Gdyby ustawodawca zamierzał pozbawić podatników rekompensaty za wstrzymanie należnych im kwot zwrotów podatku, przy jakichkolwiek różnicach kwotowych, zapisałby to jednoznacznie w przepisie. Tymczasem w dalszej części analizowanego fragmentu art. 87 ust 2 ustawy o VAT stanowi się o tym, że "urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej" i nie zawarto żadnego ograniczenia co do kwoty należnej, sugerującego, że jest to kwota zadeklarowana w deklaracji przez podatnika. W konsekwencji należy przyjąć, że jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania organ wyda decyzję określającą kwotę zwrotu różnicy w innej wysokości, niż wynikająca z deklaracji podatkowej, za należną kwotę zwrotu należy uznać kwotę określoną w tej decyzji.

5.7. Powyższe stanowisko znajduje również uzasadnienie w wykładni funkcjonalnej, opartej na celach i konstrukcji podatku od towarów i usług. Podstawowym elementem realizującym zasadę neutralności VAT jest prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług oraz powiązane z nim prawo do otrzymania zwrotu różnicy rozumianej jako nadwyżka podatku naliczonego nad należnym. Skuteczność realizacji tego prawa integralnie związana jest z terminem dla jego wykonania, wskazanym m.in. w art. 87 ust 2 ustawy o VAT (60 dni). Jakkolwiek termin ten może być przedłużony przez organ podatkowy, to działanie takie nie może w istocie uniemożliwiać uzyskania zwrotu podatku. Stąd organ zachowując prawo do zweryfikowania zasadności zwrotu, zapewnia podatnikowi rekompensatę za czasowe "zatrzymanie" należnego mu podatku do dyspozycji organu, co polega na zwrocie należnej kwoty wraz ze stosowanymi odsetkami. Dla takiego przebiegu postępowania przewidziane zostało w art. 87 ust 2 zd. trzecie ustawy o VAT prawo uzyskania należnej kwoty zwrotu podatku po ustawowym terminie wraz z odsetkami.

5.8. Mając na uwadze przedstawioną wyżej argumentację Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że odsetki od zwracanej, po terminie do dokonania zwrotu, kwoty podatku od towarów i usług, w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty na podstawie art. 87 ust 2 zd. trzecie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.), są należne bez względu na to czy kwota podatku do zwrotu jest tożsama z deklarowaną przez podatnika, czy też określona została przez organ decyzją w niższej wysokości.

5.9. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że podobne stanowisko prezentowane było w orzecznictwie sądów administracyjnych, na tle zbliżonej regulacji zawartej w art. 21 ust 6 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11 poz. 50 ze zm.) (por. wyroki NSA z 5 marca 2003 r. sygn. akt I SA/Ld 1434/01, z dnia 5 lipca 2007 r. sygn. akt I FSK 1064/06 dostępne w internetowej bazie orzeczeń na stronie www.orzeczeni.ans.gov.pl).(…)

Wyroki powiązane

wyrok z dnia 23 lipca 2019 r.; sygn. akt I SA/Go 211/19

wyrok z dnia 18 listopada 2016 r.; sygn. akt III SA/Wa 2179/15

wyrok NSA z dnia 26 lutego 2020 r.; sygn. akt I FSK 2261/19

Przepisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm.)

Art. 87. [Zwrot różnicy podatku]

1. W przypadku gdy kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy.

2. Zwrot różnicy podatku, z zastrzeżeniem ust. 6, następuje w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem, wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanego w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej. Jeżeli przeprowadzone przez organ czynności wykażą zasadność zwrotu, o którym mowa w zdaniu poprzednim, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z odsetkami w wysokości odpowiadającej opłacie prolongacyjnej stosowanej w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty.

Główne problemy

- 1) czy, jeżeli po przeprowadzeniu postępowania, w celu zweryfikowania zasadności deklarowanego zwrotu, wydana została decyzja, która w jakimkolwiek zakresie zmodyfikowała (zmniejszyła) zadeklarowaną w deklaracji VAT-7 kwotę zwrotu podatku, wówczas zwracanej, tak ustalonej, kwocie nie może towarzyszyć wypłata oprocentowania?