

Skuteczność przedłużenia terminu zwrotu VAT - wyrok NSA

Rafał Mierkiewicz, [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner

Dla skuteczności postanowienia przedłużającego termin zwrotu różnicy podatku konieczne jest wprowadzenie go do obrotu prawnego, co następuje z chwilą jego doręczenia (ogłoszenia). Dopiero wówczas takie postanowienie staje się wiążące zarówno dla organu, jak i strony postępowania i może wywoływać skutki prawne.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku I FSK 495/19 z 27 czerwca 2019 r.

1 września 2017 r. podatnik złożył do naczelnika urzędu skarbowego (dalej: naczelnik US) deklarację VAT-7 za sierpień 2017 r., wnosząc o zwrot podatku w terminie 25 dni od dnia złożenia rozliczenia. Termin zwrotu upływał 26 września 2017 r.

Naczelnik US przedłużył termin dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do 25 grudnia 2017 r., wskazując na potrzebę dodatkowej weryfikacji zasadności zwrotu z uwagi na wątpliwości co do rzetelności transakcji, prawidłowości przepływu towaru pomiędzy jej uczestnikami oraz przepływów finansowych pomiędzy kontrahentami. Postanowienie w tym przedmiocie zostało doręczone podatnikowi 28 września 2017 r.

Po rozpoznaniu zażalenia podatnika dyrektor izby administracji skarbowej utrzymał postanowienie naczelnika US w mocy. W ocenie organu odwoławczego, w rozpoznawanej sprawie zaistniały przesłanki uzasadniające przedłużenie terminu zwrotu podatku VAT, a potrzeba dodatkowej weryfikacji została przez naczelnika US należycie uzasadniona.

Na skutek skargi podatnika wojewódzki sąd administracyjny uchylił postanowienie dyrektora izby administracji skarbowej (dalej: organ) oraz poprzedzające je postanowienie naczelnika US w przedmiocie przedłużenia terminu dokonania zwrotu różnicy podatku VAT za sierpień 2017 r. WSA uznał za uzasadniony podniesiony przez podatnika zarzut naruszenia przepisów ustawy o VAT poprzez niedostrzeżenie przez organ, że postanowienie naczelnika US w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu podatku zostało doręczone po upływie ustawowego terminu. WSA podkreślił, że ustanowione w ustawie o VAT terminy zwrotu mają charakter materialnoprawny. Tym samym, ich upływ wywołuje materialnoprawny skutek w postaci nabycia przez podatnika prawa do zwrotu podatku. Jednocześnie oznacza to, że po upływie wspomnianych terminów, organ podatkowy traci uprawnienie do przedłużenia terminu zwrotu.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wniesioną przez organ skargę kasacyjną. W uzasadnieniu NSA odwołał się do wcześniejszego orzeczenia, wydanego 23 kwietnia 2018 r. w składzie siedmiu sędziów (I FSK 255/17), wskazując, że dla skuteczności postanowienia przedłużającego termin zwrotu podatku VAT konieczne jest wprowadzenie go do obrotu prawnego, co następuje z chwilą jego doręczenia (ogłoszenia). Dopiero wówczas postanowienie takie staje się wiążące zarówno dla organu, jak i strony postępowania i może wywoływać skutki prawne. Na poparcie tego stanowiska przywołano również zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, podnosząc, że jeżeli podatnikowi nie doręczono postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu przed upływem ustawowego terminu, to tym samym ma on uprawnione przekonanie, że zwrot różnicy podatku nastąpi w wynikającym z przepisów prawa materialnego terminie.

KOMENTARZ EKSPERTA

RAFAŁ MIERKIEWICZ, DORADCA PODATKOWY W WARSZAWSKIM BIURZE RÖDL & PARTNER

Komentowane orzeczenie zasługuje na aprobatę. Istota sporu w komentowanej sprawie sprowadzała się do oceny, czy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym termin zwrotu różnicy podatku VAT może zostać skutecznie przedłużony jedynie wówczas, gdy przed jego upływem doręczono podatnikowi stosowne postanowienie w tym przedmiocie. Jak słusznie zauważył NSA, nie było przeszkód, aby w rozpoznawanej sprawie odwołać się do stanowiska wyrażonego w wyroku tego sądu z 23 kwietnia 2018 r. (I FSK 255/17) oraz w wykształconej na tej podstawie i ugruntowanej już linii orzeczniczej. Przepisy regulujące procedurę zwrotu podatku nie uległy bowiem

takim zmianom, które uzasadniałyby odstępianie od przyjętej wcześniej wykładni przepisów w przedmiotowym zakresie. Przede wszystkim należy się zgodzić, że terminy zwrotu podatku określone w art. 87 ust. 2 i 6 ustawy o VAT mają charakter materialnoprawny. Oznacza to, jak prawidłowo wywiódł NSA, że po ich upływie organ traci uprawnienie do przedłużenia terminu zwrotu podatku. Należy także zauważyć, że zapatrywanie odmienne, oparte na założeniu, iż organ podatkowy ma jedynie obowiązek wyekspediowania postanowienia prolongującego przed upływem terminu zwrotu, nie daje podatnikowi należytych gwarancji procesowych i materialnoprawnych. Tym samym, może ono stać w sprzeczności z zasadą legalizmu (wyrażoną w art. 7 konstytucji RP oraz w art. 120 Ordynacji podatkowej), albowiem kompetencje organu muszą być jasno określone przez przepisy prawa i nie można ich domniemywać. Warto zauważyć, że pogląd zaprezentowany w komentowanym orzeczeniu znajduje potwierdzenie w kolejnych orzeczeniach NSA (przykładowo w wyroku z 19 września 2019 r., I FSK 1052/19 czy też w wyroku z 5 listopada 2019 r., I FSK 1518/19). We wspomnianych orzeczeniach ponownie podkreślono, że nie ma podstaw, by stanowisko organów podatkowych uzasadniać zasadą oficjalności doręczeń (w kontekście niepewności co do skuteczności przedłużenia terminu z uwagi na problemy techniczne przy doręczeniu za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej bądź na skutek awizowania przesyłki przez operatora pocztowego). Normy te ustanawiają bowiem gwarancje procesowe dla strony postępowania i nie znajdują zastosowania w odniesieniu do terminów załatwiania spraw przez organy podatkowe.

Źródło: <https://www.rp.pl/VAT/303129922-Skutecznosc-przedluzenia-terminu-zwrotu-VAT---wyrok-NSA.html?cid>