

Małgorzata Militz

# Każde postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT powinno podlegać kontroli sądowej – rzecz o tym, jak historia zatoczyła koło...

Zasada neutralności systemu VAT postrzegana jest najczęściej jako możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o podatek od zakupu towarów i usług, naliczony na poprzednim etapie łańcucha transakcji. Jednakże zasada ta jest również realizowana poprzez system zwrotów podatnikom nadwyżki podatku naliczonego czy też zwrotu podatku naliczonego. Akcentuje to Trybunał Sprawiedliwości – dalej jako TS, w wydawanych orzeczeniach, wskazując, że kwota nadwyżki VAT powinna zostać zwrócona podatnikowi w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny. Jednocześnie TS podkreśla, że w żadnym wypadku ustalony sposób zwrotu nadwyżki podatku nie może pociągać za sobą jakiegokolwiek ryzyka finansowego dla podatnika<sup>1)</sup>. Przykładem tego może być stanowisko wyrażone przez TS w wyroku z 10.07.2008 r. w sprawie C-25/07, *Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*<sup>2)</sup> – dobitnie stwierdzono w nim, że im dłuższy termin zwrotu, tym bardziej naruszana jest zasada neutralności.

## 1. Wprowadzenie

Ocena obowiązujących w państwach członkowskich zasad zwrotu VAT, w szczególności w kontekście realizacji zasady neutralności, musi być dokonywana z uwzględnieniem przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>3)</sup> – dalej jako dyrektywa 2006/112. Jak stanowi art. 183 zdanie pierwsze tej dyrektywy, w przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przenieść nadwyżkę

na następny okres rozliczeniowy na ustalonych przez siebie warunkach.

Mogłoby się więc wydawać, że państwa członkowskie dysponują w tym zakresie dużą swobodą; co więcej, sprawy, jakimi zajmował się już TS, wskazują, że rzeczywiście zakres tego uprawnienia jest różnie rozumiany przez te państwa, często zbyt szeroko.

Podobne wnioski należy wyprowadzić, dokonując analizy sytuacji polskich podatników, zaistniałej po 15.08.2015 r., kiedy to na skutek zmian wprowadzonych w ustawie z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>4)</sup> – dalej jako p.p.s.a., krajowi podatnicy nie mają prawa do wniesienia środka zaskarżenia na postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT, wydane w toku kontroli podatkowej, postępowania podatkowego czy też kontroli skarbowej.

Orzecznictwo sądów administracyjnych wskazuje na zarysowanie się bardzo istotnego problemu, sprzeczającego się do ograniczania podatnikom prawa

1) Wyrok z 12.05.2011 r. w sprawie C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 AD przeciwko Direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP*, EU:C:2011:298 – dalej jako wyrok TS w sprawie *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, w którym stwierdzono (pkt 33), że „Jeżeli chodzi o ustanowioną w dyrektywie [2006/112] możliwość przewidzenia, że nadwyżka VAT zostanie przeniesiona na następny okres podatkowy lub że zostanie zwrócona, [TS] wyjaśnił, że o ile państwa członkowskie dysponują pewnym zakresem swobody przy ustalaniu trybów zwrotu nadwyżki VAT, o tyle tryby te nie mogą podważać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku. W szczególności tryby takie powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich warunkach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie, w drodze wypłaty środków pieniężnych lub w sposób równoważny, oraz że w każdym razie ustalony sposób zwrotu nie może pociągać za sobą żadnego ryzyka finansowego dla podatnika (zob. ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 32–34; w sprawie Sosnowska, pkt 17)”.  
2) EU:C:2008:395.  
3) Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zm.

4) Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718. Zmiany wprowadzone ustawą z 9.04.2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. poz. 658).



do kontroli sądowej postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu VAT<sup>5)</sup>. Brak zaś możliwości weryfikacji przez organ odwoławczy, a także przez sąd administracyjny bez wątplenia prowadzić będzie (i już prowadzi) do nadużycia korzystania z tego przywileju przez organy podatkowe.

**W szczególności problem ten dotyczy przedłużania terminu zwrotu VAT, dokonanego w ramach kontroli podatkowej, kontroli skarbowej lub postępowania podatkowego, a więc postępowań, które ze swojej istoty są długotrwałe. Negatywny skutek już można zaobserwować w praktyce organów podatkowych.**

Zdarzają się bowiem przypadki, że wszczynając kontrolę podatkową, naczelnik urzędu skarbowego wydaje postanowienie, w którym „przedłuża termin dokonania zwrotu nadwyżki VAT do czasu zakończenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego”. Czyli od razu organ podatkowy zakłada, że po zakończonej kontroli będzie prowadził postępowanie podatkowe. Negatywnego skutku nie eliminuje fakt, że organy podatkowe w dalszym ciągu w wydawanych postanowieniach pouczają podatników, iż na postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT wydane w toku kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, po wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, przysługuje im prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Podatnik bowiem, w sytuacji złożenia takiej skargi do sądu, musi liczyć się z jej odrzuceniem<sup>6)</sup>.

**Polscy podatnicy znaleźli się zatem w sytuacji, w której będzie dochodzić do łamania przez organy podatkowe zasady neutralności VAT i takie działania nie będą podlegać ocenie zgodności z prawem przez sądy administracyjne. A wszystkim winne są działania ustawodawcy, który wprowadzając przepisy odnoszące się do przedłużania terminu zwrotu, po prostu nie przewidział ich skutków.**

Należy jednak zauważyć, że z taką sytuacją mieliśmy do czynienia już w przeszłości. Wówczas, dzięki zdrowemu rozsądkowi sędziów, udało się sprawę rozwikłać. Pozostaje mieć nadzieję, że tak będzie i tym razem. Spójrzmy więc na problem w ujęciu historycznym – nie jest bowiem

wykluczone, że rozwiązanie zaistniałego obecnie problemu jest już gotowe i wystarczy jedynie sięgnąć „w przeszłość”. Historia zatoczyła bowiem koło...

## 2. Ujęcie historyczne tematyki przedłużania terminów zwrotu VAT

Zarówno w obowiązującej do 30.04.2004 r. ustawie z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>7)</sup> – dalej jako u.p.t.u.a., jak i obecnej ustawie z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>8)</sup> – dalej jako u.p.t.u., przewidziana została możliwość ubiegania się o zwrot na rachunek bankowy kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym lub zwrotu nadwyżki podatku naliczonego.

W art. 21 ust. 6 u.p.t.u.a. określono, że termin zwrotu wynosi 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Zasadę tę uzupełniało swoiste zastrzeżenie, że „Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. Jeżeli przeprowadzone postępowanie wykaże 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 terminu płatności podatku lub jego rozłożenia na raty”. W związku z tym przepisem, uprawniającym organy podatkowe do przedłużania terminu zwrotu VAT, pojawiła się już wówczas wątpliwość, czy to przedłużenie terminu do zwrotu nadwyżki VAT powinno nastąpić w formie decyzji w tym przedmiocie, poprzedzonej uprzednim postanowieniem o wszczęciu z urzędu postępowania w tej sprawie, czy też przedłużenie tego terminu powinno nastąpić w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>9)</sup> – dalej jako o.p., a jeśli tak, to w jakiej formie. W ówczesnej praktyce organów podatkowych występowały wszelkie możliwe rozwiązania: były wydawane zarówno decyzje, jak i postanowienia, ale także zdarzały się sytuacje wydawania jedynie powiadomień, w których informowano podatników, że termin zwrotu VAT został przedłużony.

Wątpliwości te zostały rozstrzygnięte przez Naczelny Sąd Administracyjny dwiema uchwałami w składzie siedmiu sędziów<sup>10)</sup>. W pierwszej uchwale (FPS 1/02) przyjęto pod przemożnym wpływem doktryny, że rozstrzygnięcie w sprawie przedłużenia zwrotu nie wymaga wydania decyzji, bo nie „rozstrzyga się tu sprawy podatkowej”. Jak podkreślono w uzasadnieniu uchwały, „przedłużenie terminu do zwrotu różnicy podatku jest kwestią odrębną, wymagającą rozpatrzenia w ramach czynności sprawdzających,

5) Wyroki WSA: w Rzeszowie z 20.10.2015 r. (I SA/Rz 1007/15), LEX nr 1818484; w Łodzi z 11.02.2016 r. (I SA/Łd 120/16), LEX nr 1979249.

6) Jak stwierdził WSA w Rzeszowie w wyroku z 20.10.2015 r. (I SA/Rz 1007/15), LEX nr 1979249: „W niniejszej sprawie, w stosunku do skarżącego prowadzona jest kontrola podatkowa, na podstawie przepisów ordynacji podatkowej (dział VI, art. 281–292 tej ustawy), w związku z tym zaskarżone postanowienie, wydane w toku tej kontroli, na podstawie ordynacji podatkowej, nie podlega kognicji sądów administracyjnych”.

7) Dz. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

8) Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710).

9) Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

10) Uchwały NSA z 22.04.2002 r. (FPS 1/02), LEX nr 53217; oraz (FPS 5/02), LEX nr 53837.



w ramach których nie ma możliwości orzekania w formie decyzji, tym bardziej, że nawet w czasie trwania właściwego postępowania, przedłużenie czasu jego trwania nie następuje w tej formie”. W drugiej z uchwał (FPS 5/02) wskazano, że

*„przedłużenie terminu do zwrotu różnicy podatku od towarów i usług na podstawie art. 21 ust. 6 zdanie drugie [u.p.t.u.a.] następuje w ramach czynności sprawdzających w formie postanowienia, które jako rozstrzygające o istocie sprawy, podlega zaskarżeniu do [NSA], w związku z czym musi zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne”.*

Uchwały te stały się przyczyną istotnych zmian wprowadzonych przez ustawodawcę. Nowelizacją z 12.09.2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>11)</sup> z dniem 1.01.2003 r. wprowadzono przepis art. 274b, w którym postanowiono, że jeżeli

11) Dz. U z 2002 r. Nr 169, poz. 1387 ze zm.

przeprowadzenie czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, to organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających (§ 1) oraz że na wydane postanowienie służy zażalenie (§ 2). Spory na tym tle zostały więc zażegnane – sprawa przez wiele kolejnych lat nie stwarzała większych problemów. Jednakże kolejne kłopoty pojawiły się z dniem 1.12.2008 r., kiedy to dokonano zmiany przepisu art. 87 ust. 2 u.p.t.u.<sup>12)</sup> Do tej daty (pomimo obowiązywania ustawy o podatku od towarów i usług) regulacje dotyczące możliwości przedłużenia terminu zwrotu były identyczne jak w ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym; nacelnik urzędu skarbowego mógł przedłużyć termin do zwrotu nadwyżki VAT do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego<sup>13)</sup>.

12) Zmiana dokonana ustawą z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1320).

13) W praktyce pojawiały się spory dotyczące zdefiniowania momentu zakończenia „postępowania wyjaśniającego”; ten argument został wskazany przez ustawodawcę jako przyczyna zmian brzmienia art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u.



Z dniem 1.12.2008 r. przepis ten otrzymał nie tylko inne brzmienie, ale i nowy zakres. W zmienionym przepisie w zdaniu drugim wskazano, że „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”. Dodano więc nowe tryby weryfikacji zasadności wykazanego zwrotu VAT:

- 1) w ramach kontroli podatkowej,
- 2) postępowania podatkowego oraz
- 3) postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej.

Tym samym weryfikacja zasadności zwrotu nadwyżki VAT od tego momentu może być dokonywana w różnych trybach, co też oznacza, że postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu może być wydane odpowiednio w toku czynności sprawdzających, w toku postępowania kontrolnego, postępowania podatkowego bądź kontroli podatkowej.

Jednakże tylko w przypadku postanowienia wydanego w ramach czynności sprawdzających (jako że jest ono wydawane na podstawie art. 274b § 1 o.p.) istnieje możliwość wniesienia środka zaskarżenia (zażalenia). W sytuacji, gdy postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT jest wydawane w toku pozostałych czynności organu, wymienionych w art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u., to środek zaskarżenia nie przysługuje. Przełomowe okazały się dwa postanowienia NSA z lipca 2013 r.<sup>14)</sup>, w których wyrażono pogląd o prawie wniesienia środka zaskarżenia w takich sytuacjach. Zanim jednak to nastąpiło, skargi podatników były oddalane. Jednocześnie przez sądy wyrażane były czasem zaskakujące poglądy: przykładem może być wyrok NSA (w którym podzielono pogląd organów o braku możliwości zaskarżenia postanowienia przedłużającego termin zwrotu VAT, wydanego w toku kontroli podatkowej)<sup>15)</sup>, w którym wyjaśniono podatnikowi, że „wprowadzenie z dniem 1.12.2008 r. regulacji art. 87 ust. 2 zdanie drugie – uniemożliwiające weryfikację postanowienia wydanego w toku kontroli podatkowej – w istocie nie osłabiło jego pozycji”. Co skłoniło sąd do wyrażenia takiego poglądu? Uzasadnienie wyroku wskazuje, iż skład orzekający optymistycznie uwierzył, że organy podatkowe stosują w swojej praktyce przepisy działu VI o.p., określające ramy czasowe kontroli. Jak zauważył skład orzekający, przepisy te mają charakter dyscyplinujący do terminowego dokonywania czynności kontrolnych.

Sytuacja uległa zmianie w związku z wydaniem przez NSA wskazanych wcześniej dwóch postanowień,

14) Postanowienia NSA: z 23.07.2013 r. (I FSK 1228/13), LEX nr 1343952; oraz z 10.07.2013 r. (I FSK 1133/13), LEX nr 1343951.

15) Wyrok NSA z 5.05.2011 r. (I FSK 792/10), LEX nr 989994, sprawa dotyczyła właśnie możliwości zaskarżenia postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu wydanego w toku kontroli podatkowej.

umożliwiając podatnikom poddanie kontroli sądowej tego rodzaju postanowień. Jednakże dla dalszej analizy konieczne jest przesłедzenie argumentacji sądu. W pierwszej kolejności bowiem

**NSA, powołując się na przepis art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., uznał, że akt naczelnika urzędu skarbowego w sprawie przedłużenia czasu zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług spełnia wszystkie kryteria wynikające z art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a.<sup>16)</sup>, czyli jest aktem organu, który nie rozstrzyga co do istoty sprawy.**

W konsekwencji NSA uznał, że podatnikowi, na podstawie tego przepisu, przysługuje skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego na postanowienie naczelnika urzędu skarbowego o przedłużeniu terminu do dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wydane w czasie postępowania kontrolnego (kontroli podatkowej) na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u. Jednocześnie NSA wskazał, że postanowienie to nie może podlegać kontroli sądo-administracyjnej na podstawie przepisów art. 3 § 2 pkt 1–3 p.p.s.a., gdyż nie kończy postępowania ani nie rozstrzyga sprawy co do istoty.

**I choć ta konkluzja bez wątplenia nie może być uznana za trafną i jest sprzeczna ze stanowiskiem wyrażonym we wspomnianych uchwałach z 2002 r. (w których w szczególności stwierdzono, że postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu VAT jest aktem rozstrzygającym o istocie sprawy), to jednak na pewien czas zaprezentowane przez NSA stanowisko stanowiło oręż dla podatników znajdujących się w takich sytuacjach.**

Sytuacja diametralnie zmieniła się po 15.08.2015 r., kiedy to w związku ze zmianami w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dokonano zmian właśnie w art. 3 p.p.s.a. Nowela ta w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. określiła, że zaskarżeniu podlegają inne niż określone w pkt 1–3 akty lub czynności z zakresu

16) Jak stanowił przepis art. 3 § 2 p.p.s.a., w stanie prawnym obowiązującym do 15.08.2015 r.:

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

- 1) decyzje administracyjne;
- 2) postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także na postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty;
- 3) postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie;
- 4) inne niż określone w pkt 1–3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (...).”



administracji publicznej, jednakże z wyjątkiem aktów lub czynności podjętych na gruncie ustawy z dnia 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>17)</sup> lub działu IV, V i VI o.p. Problem jednak w tym, że postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT są wydawane na podstawie przepisów ordynacji podatkowej.

W konsekwencji tego,

**dokonując literalnej wykładni wspomnianego przepisu, należałoby stwierdzić, że postanowienia przedłużające termin dokonania zwrotu VAT nie podlegają zaskarżeniu do sądu (z wyjątkiem tych wydanych w ramach czynności sprawdzających).**

To jednak oznaczałoby nic innego, jak to, że tryb weryfikacji dokonywanej przez organ podatkowy determinuje prawo do sądu. Niestety, potwierdza to najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>18)</sup>. Wskazuje się, że znowelizowane brzmienie przepisu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. wyklucza możliwość wnoszenia skarg na innego rodzaju postanowienia niż enumeratywnie w nim wskazane. W związku z tym, postanowienie w sprawie przedłużania terminu do zwrotu nadwyżki naliczonego podatku od towarów i usług nad należnym, wydane w toku kontroli podatkowej jako niezaskarżalne w administracyjnym toku instancji ani niemerytoryczne czy też kończące postępowanie, nie podlega kontroli sądów administracyjnych.

Z takim stanowiskiem nie sposób się zgodzić. W ocenie autorki taka wykładnia będzie prowadzić do naruszenia zasady neutralności.

**Łatwo sobie wyobrazić skutki zastosowania takiej wykładni: działanie organów podatkowych nie jest ograniczone żadnymi przepisami, zaś akty prawne wydawane przez te organy w zakresie przedłużenia terminu zwrotu nie podlegają żadnej kontroli (ani organu odwoławczego, ani kontroli sądownoadministracyjnej).**

Nie są odosobnione przypadki, gdy kontrola podatkowa lub skarbowa trwa kilkanaście miesięcy, a podatnik do jej zakończenia nie uzyskuje zwrotu VAT (z uwagi na przedłużenie terminu do czasu zakończenia kontroli podatkowej, co faktycznie oznacza niewskazanie żadnego konkretnego terminu). Co więcej, sądy administracyjne akceptują sytuację, że organy podatkowe kilkakrotnie przedłużają termin tego samego zwrotu VAT<sup>19)</sup>. Tak więc podatnik, który występuje o zwrot VAT i któremu przedłużono termin tego zwrotu, nie ma żadnej wiedzy, kiedy środki finansowe zostaną przelane na jego rachunek bankowy.

W tym miejscu należy sobie zadać pytanie – czy akceptowanie takiego działania (bo do tego sprowadza się odmowa weryfikacji przez sądy administracyjne postanowień o przedłużeniu terminu zwrotu w sytuacjach innych, niż wskazane w art. 274b o.p.) w świetle orzecznictwa TS jest uprawnione? Przypomnieć tylko należy, że w wyroku w sprawie *Enel Maritsa Iztok 3 AD* TS orzekł, że

**sama możliwość rozpoczęcia kontroli podatkowej w każdym momencie, także w dniu bliskim upływowi terminu zwrotu VAT, umożliwiając w ten sposób znaczne przedłużenie terminu na dokonanie tego zwrotu, stanowi naruszenie zasady neutralności<sup>20)</sup>.**

W polskich realiach sytuacje te są nagminne, o czym może świadczyć fakt, iż postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu są wydawane w „ostatniej chwili”, czyli przed samym terminem zwrotu (bez względu na to, czy termin zwrotu jest 25-dniowy czy też 60- lub 180-dniowy). Jak więc pogodzić brak wiedzy podatnika o terminie zwrotu VAT (do czasu bliżej niesprecyzowanego terminu zakończenia kontroli podatkowej, postępowania podatkowego czy też kontroli skarbowej) z wyraźnym i stanowczym stwierdzeniem TS, że poprzez przedłużanie terminu zwrotu podatnik jest narażony na straty pieniężne? Że podatnik nie ma możliwości przewidzenia terminu, od którego będzie mógł dysponować funduszami odpowiadającymi nadwyżce VAT i że stanowi to dla niego dodatkowe obciążenie<sup>21)</sup>?

Przedstawione powyżej argumenty powinny skłonić więc sądy administracyjne, by orzekając w sprawach skarg podatników na postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT (niezaskarżalnych w administracyjnym toku instancji) respektowały zasadę neutralności VAT oraz orzecznictwo TS odnoszące się do zwrotów VAT. Inaczej bowiem uprawnienia podatnika dotyczące zwrotu nadwyżki VAT w krajowej praktyce organów podatkowych będą iluzoryczne.

**W związku z tym należy sobie zadać pytanie, czy na gruncie obowiązujących przepisów jest możliwe wypracowanie takiego stanowiska, które rozwiąże ten problem i umożliwi podatnikom korzystanie ze swoich uprawnień?**

Analiza przepisów i dotychczasowego orzecznictwa w pierwszej kolejności podsuwa najprostsze z możliwych rozwiązań. Jak już wcześniej wskazano – rozwiązanie jest gotowe, należy tylko sięgnąć „do przeszłości”. Należy bowiem przyjąć, za uchwałą NSA I FSK 5/02, że postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu są jednak postanowieniami rozstrzygającymi co do istoty sprawy.

17) Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23.

18) Zob. przypis 6.

19) Wyrok NSA z 11.02.2015 r. (I FSK 621/14), LEX nr 1746893.

20) Pkt 56 uzasadnienia.

21) Pkt 57 uzasadnienia.



Postanowienie, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u., rozstrzyga o istocie sprawy, czyli przedłużeniu terminu do zwrotu różnicy podatku. Jest to odrębna, mająca samodzielny byt prawny sprawa – w sensie materialnym i procesowym.

W tym miejscu warto przytoczyć pogląd wyrażony we wspomnianej uchwale, który nie stracił na swojej aktualności:

„tylko taka kwalifikacja postanowienia o przedłużeniu terminu do zwrotu różnicy podatku od towarów i usług zapewnia podatnikom należyte gwarancje ochrony ich praw i interesów oraz umożliwia kontrolę poczynień organów stosujących przepisy dotyczące zwrotu VAT”.

Nie stoi na przeszkodzie takiemu rozwiązaniu stanowisko wyrażone w dwóch powołanych postanowieniach NSA z lipca 2013 r.; należy je bowiem potraktować jako próbę wyjścia z impasu, jaki wówczas miał miejsce. Nie pierwszy to raz sądy administracyjne naprawiają przepisy uchwalone i wprowadzone przez ustawodawcę. Natomiast, zdaniem autorki, odmawianie podatnikom prawa do weryfikacji przez sądy administracyjne tylko z tego powodu, iż NSA przyjął, że postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT nie orzekają o istocie sprawy, będzie prowadziło do naruszenia uprawnień podatników oraz zasady neutralności VAT. Z całą stanowczością należy stwierdzić, że pomimo iż wspomniana uchwała została wydana w innym stanie prawnym, to w dalszym ciągu tezy w niej zawarte pozostają aktualne.

Należy zaznaczyć, że w uchwale z 2002 r. stanowisko składu orzekającego zostało wzmocnione wnioskami wpływającymi z kolejnych przepisów ordynacji podatkowej. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na treść art. 277 o.p., z którego wynika jednoznacznie, że przepisy art. 274–276 o.p. stosuje się odpowiednio w przypadku złożenia deklaracji lub wniosku w sprawie zwrotu podatku. Dopiero wyniki tego postępowania mogą posłużyć organowi do wszczęcia właściwego postępowania podatkowego, w trybie przepisów działu IV o.p.

Poszukując rozwiązania, można zatem z jednej strony oprzeć się na treści przepisu art. 274b o.p., który wprowadza zasadę, że przedłużenie może nastąpić w ramach czynności sprawdzających w drodze postanowienia, ale jednocześnie uwzględnić treść art. 277 o.p.

W ramach kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego przesłanki te są spełnione; to bowiem

w deklaracji podatkowej lub we wniosku o zwrot podatku (jeśli zwrot nie jest wykazywany w deklaracji, a we wniosku) podatnik określa kwotę zwrotu VAT.

### 3. Podsumowanie

Zaproponowane rozwiązanie nie jest ani nowatorskie, ani odkrywcze. Odwołuje się natomiast do sprawdzonego już wzorca, co prawda powstałego na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, ale zachowującego aktualność na gruncie obecnych przepisów dotyczących zwrotu VAT. Nie może bowiem w państwie prawa mieć miejsca sytuacja, że istotne dla podatników akty prawne nie podlegają żadnej kontroli. Miał to na uwadze NSA, wydając prawie 14 lat temu wskazane uchwały. Obecnie kwestia ta wymaga jeszcze uwzględnienia kontekstu unijnego. Jeśli bowiem uwzględnić tezy wynikające z orzecznictwa TS, a odnoszące się do zasad zwrotu VAT, uprawnień państw członkowskich do określania oraz obowiązującej w tych państwach praktyki – to wniosek jest jeden: postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT wydawane w ramach kontroli podatkowej, postępowania podatkowego, postępowania kontrolnego na podstawie przepisów o kontroli skarbowej muszą podlegać kontroli sądownoadministracyjnej. Brak tej kontroli może bowiem prowadzić do naruszenia podstawowej zasady systemu VAT – zasady neutralności VAT. Pozostaje mieć też nadzieję, że kwestia ta niebawem zostanie rozstrzygnięta (jak to już kiedyś miało miejsce) przez NSA.

#### Summary

**Małgorzata Militz**

**Each ruling on extension of the deadline for VAT refund should be subject to judicial review. About how history came full circle...**

The principle of neutrality of VAT system is usually perceived as the possibility of reducing output tax by input value added tax paid at the previous stage of the chain of transactions. However, this principle is also implemented through a system of refunding surplus input tax or refunding input tax to taxable persons. This is emphasised by the Court of Justice [CoJ] in its judgments, in which it points out that the amount of VAT excess should be refunded to the taxpayer within a reasonable time, by means of a payment of funds or using an equivalent method. At the same time, the CoJ stresses that in no case can the adopted method of refund entail any financial risk whatsoever for the taxable person. An example is the stand-point expressed by the CoJ in the judgment dated 10 July 2008 in case C-25/07, *Alicja Sosnowska v Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*, which states clearly that the longer the period for refund, the more the principle of neutrality is infringed.

**Małgorzata Militz**

Autorka jest doradcą podatkowym w GWW Tax