

Małgorzata Militz

Kontrowersje wokół przedawnienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia w kolejnych okresach rozliczeniowych

Słowa kluczowe: ustawa o podatku od towarów i usług, nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, przedawnienie kwoty do przeniesienia, uchwała NSA, zasada neutralności

W artykule poruszono bardzo ważną kwestię, mianowicie czy nadwyżka podatku naliczonego nad należnym lub nadwyżka podatku naliczonego z poprzednich okresów rozliczeniowych ulega przedawnieniu na podstawie art. 70 § 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ – dalej o.p. W praktyce zarówno organów podatkowych, jak i sądów można spotkać dwa odmienne stanowiska, mające różne skutki dla podatników. Autorka nie tylko dokonuje prezentacji tych stanowisk, ale także wskazuje, które z nich w jej ocenie, w oparciu o jakie argumenty, jest prawidłowe.

1. Wprowadzenie

Po 30 latach obowiązywania systemu VAT truizmem byłoby stwierdzenie, że podatek od towarów i usług to podatek szczególny i do którego często nie przystają obowiązujące rozwiązania prawne w innych ustawach, chociażby w Ordynacji podatkowej. Świadczy o tym nie tylko liczba sporów podatkowych, zakończonych w sądach administracyjnych, ale także liczba uchwał, które w związku z przepisami w zakresie VAT musiał wydać Naczelny Sąd Administracyjny. Mimo tego w dalszym ciągu wiele kwestii budzi wątpliwości, np. uprawnienie do rozliczenia w kolejnych, nieprzedawnionych okresach rozliczeniowych „bohaterki” niniejszego artykułu, czyli nadwyżki VAT do przeniesienia. Jak wiadomo, zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, kwota zwrotu różnicy podatku, kwota zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług² – dalej u.p.t.u. – kształtuje się za dany okres rozliczeniowy w następstwie zestawienia w ramach deklaracji, kwot podatku należnego i podatku naliczonego. Podatek należny za dany okres rozliczeniowy (miesiąc, kwartał) stanowi wielkość zobiektywizowaną, wynikającą ze zdarzeń rodzących w tym okresie obowiązek podatkowy, podatek ten nie wyznacza jednakże powstającego z mocy prawa zobowiązania podatkowego za ten okres. Wielkość (wysokość) tego zobowiązania wynika bowiem z zestawienia

podatku należnego za ten okres i podatku naliczonego, odnośnie do którego podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia, w efekcie czego rozliczenie w podatku od towarów i usług może przybrać inną postać niż zobowiązanie podatkowe *sensu stricto*. Stosownie bowiem do art. 87 ust. 1 u.p.t.u. podatnik może wykazać za dany okres rozliczeniowy kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, którą zadysponuje albo (w całości lub części) do zwrotu na rachunek bankowy (zwrot bezpośredni), albo do rozliczenia w kolejnych okresach rozliczeniowych (zwrot pośredni). Czy w związku z tak niebudzącym wątpliwości przepisem mogą mieć miejsce jakiegokolwiek spory organów podatkowych z podatnikami? Otóż okazuje się, że tak – następuje to w sytuacji, w której podatnik „roluje” kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym / nadwyżkę podatku naliczonego przez dłuższy czas, aż dochodzi do sytuacji, gdy okres rozliczeniowy, w którym ta nadwyżka została ujęta, ulega przedawnieniu na podstawie art. 70 § 1 o.p.

2. Trochę historii...

Rozważania dotyczące terminu przedawnienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przenoszonej na kolejne okresy rozliczeniowe trzeba zacząć od tez sformułowanych w uchwale siedmiu sędziów NSA z 29.06.2009 r.³ – dalej uchwała NSA z 29.06.2009 r. Należy przypomnieć, że w przeszłości występowały dwa zasadniczo odmienne sposoby interpretacji art. 70 § 1 o.p.

¹Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.

²Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.

³I FPS 9/08, LEX nr 499995.

w kontekście wystąpienia w rozliczeniu podatku od towarów i usług nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Zgodnie z pierwszym stanowiskiem nie sposób utożsamiać nadwyżki podatku naliczonego od przeniesienia albo zwrotu z zobowiązaniem podatkowym, o którym mowa w art. 5 o.p., co z kolei oznaczało, że nie można uznać, iż należności z tytułu nienależnego zwrotu VAT podlegają przedawnieniu⁴. Według drugiego poglądu zwrot ten powinien być traktowany w podobny sposób co zobowiązanie podatkowe, chociaż treść stosunku zobowiązaniowego jest odmienna (bo wierzycielem jest podatnik, a dłużnikiem Skarb Państwa). Podkreślano, że złożoność konstrukcyjna podatku od towarów i usług nie może oznaczać nieograniczonego w czasie określania i korygowania poszczególnych jego elementów, a w konsekwencji np. określania zaległości podatkowej powstałej w wyniku zwrotu podatku w kwocie wyższej od należnej. Wątpliwości rozwiązała uchwała NSA z 29.06.2009 r., w której stwierdzono, że art. 70 § 1 o.p. ma zastosowanie także do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. Taki wniosek został wyprowadzony z wykładni tego przepisu, dokonanej w zgodzie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.⁵ i wyrażonej w niej zasady demokratycznego państwa prawnego oraz z wynikającymi z tej reguły zasadami równości wobec prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego. W uchwale tej podkreślono, że przedawnienie stanowi jedną z form wygasania zobowiązań stosunków prawnych i po upływie wskazanego terminu przedawnienia wierzyciel nie może skutecznie domagać się od dłużnika zachowania wynikającego z treści zobowiązania zawiązanego pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem podatkowym. Celem instytucji przedawnienia jest więc zachowanie pewności obrotu prawnego; wygasanie zobowiązań podatkowych na skutek przedawnienia oznacza, że pomimo niezaspokojenia wierzyciela stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z mocy prawa. Dotyczy to nie tylko należności głównej, lecz także wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela, a więc również tych, które powstały jako odsetki za zwłokę. Wraz z upływem terminu przedawnienia stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa (wygaśnięcie nieefektywne) bez względu na to, czy dłużnik podatkowy powoła się na nie.

W dalszej kolejności w uchwale NSA z 29.06.2009 r. wyjaśniono, że wystąpienie zobowiązania podatkowego, kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku naliczonego nad należnym⁶, o której mowa w art. 87 ust. 1 u.p.t.u., wynika

z obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług to zatem poprzednik nie tylko zobowiązania podatkowego, lecz także zwrotu różnicy podatku lub prawa zaliczenia go na następny okres rozliczeniowy. Zwrot ten można więc traktować w podobny sposób co zobowiązanie, choć treść stosunku zobowiązaniowego jest tu odmienna. Wierzycielem staje się bowiem sam podatnik, dłużnikiem zaś Skarb Państwa. Jak wskazał NSA, na konieczność równego traktowania przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług oraz zwrotu tego podatku wskazuje też pojęcie zaległości podatkowej określone w art. 51 § 1 o.p., zgodnie z którym zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności, oraz treść art. 52 § 1 pkt 2 o.p. stanowiącego, że na równi z zaległością podatkową traktuje się również zwrot podatku, jeżeli podatnik otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej lub został on zaliczony na poczet zaległości podatkowej albo bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, chyba że podatnik wykáže, iż nie nastąpiło to z jego winy.

Ta analiza doprowadziła NSA do konkluzji, że jeśli zaniżenie zobowiązania podatkowego traktowane jest na równi – jako zaległość podatkowa – z zawyżeniem otrzymanego zwrotu podatku (różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego), to możliwość dochodzenia przez organy podatkowe tej zaległości powinna być ograniczona w czasie, niezależnie od tytułu jej powstania, a więc nie tylko w przypadku zaległości powstałej wskutek zaniżenia zobowiązania podatkowego, lecz także w przypadku zaległości będącej następstwem zawyżenia i otrzymania nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług lub w wysokości wyższej od należnej. Przyjęcie, że zaległość podatkowa z tytułu zawyżenia i otrzymania nienależnego zwrotu VAT lub w wysokości wyższej od należnej kwoty może być dochodzona przez organy podatkowe bezterminowo, byłoby sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego, a przede wszystkim z wynikającą z tej reguły zasadą pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego. W demokratycznym państwie prawnym pewność prawa i związana z tym zasada bezpieczeństwa prawnego ma szczególne znaczenie w prawie normującym daniny publiczne. Powinny być tworzone takie regulacje prawne, które zapewniają podatnikom bezpieczeństwo prawne oraz przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej podatnika w poszczególnych sytuacjach prawnych. Jak pokreślił NSA w uchwale z 29.06.2009 r., gdyby przyjąć, że zwrot podatku nie ulega przedawnieniu, to organ podatkowy w nieograniczonym czasie mógłby dokonywać weryfikacji rozliczenia za dany okres przez określenie innej kwoty zwrotu podatku, lecz nie mógłby przeprowadzić weryfikacji polegającej na dokonaniu wymiaru zobowiązania podatkowego w miejsce deklarowanego zwrotu podatku, gdyż takie zobowiązanie musiałoby być uznane za przedawnione na podstawie art. 70 § 1 o.p.

Na fundamentalne cechy instytucji przedawnienia zwrócił uwagę także NSA w wyroku w składzie siedmiu

⁴Zob. wyroki NSA: z 9.02.2021 r., I FSK 1462/18, LEX nr 3314330; z 17.03.2022 r., I FSK 709/18, LEX nr 3352162; z 11.08.2022 r., I FSK 1003/18, LEX nr 3442982; z 1.12.2022 r., I FSK 1426/22, LEX nr 3558958.

⁵Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁶Należy zauważyć, że co prawda uchwała NSA zapadła na tle ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. poz. 50 ze zm.), jednakże z uwagi na zbieżność przepisów będących przedmiotem tej uchwały z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług, zawarte w niej teza i argumentacja zachowują aktualność w obecnym stanie prawnym.