

PRAWO DO ZWROTU PODATKU POBRANEGO NIEZGODNIE Z PRAWEM UNIJNYM

Piotr Wróbel

PRAWO DO ZWROTU PODATKU POBRANEGO NIEZGODNIE Z PRAWEM UNIJNYM

Piotr Wróbel

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Wydanie publikacji zostało dofinansowane przez
Politechnikę Warszawską Wydział Administracji i Nauk Społecznych

Stan prawny na 1 lipca 2021 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Wydawca
Małgorzata Stańczak

Redaktor prowadzący
Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne
Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-327-9
ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	11
Rozdział 1	
Prawo do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym jako unijne prawo podmiotowe publiczne – zagadnienia wstępne	19
1.1. Prawo do zwrotu jako unijne prawo podmiotowe publiczne	20
1.2. Unijny system ochrony uprawnień jednostek	22
1.3. Prawo do zwrotu a wykonanie prawa do zwrotu	28
Rozdział 2	
Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości dotyczące prawa do zwrotu – rys historyczny.....	35
2.1. Uwagi wstępne.....	35
2.2. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w latach 1976–1981	38
2.3. Wyrok C-199/82, San Giorgio	46
2.4. Modyfikacja „formuły San Giorgio” w późniejszym orzecznictwie Trybunału	49
2.5. Treść i zakres prawa do zwrotu	51
2.6. Wykonanie prawa do zwrotu	56
2.7. Podsumowanie	59

Rozdział 3

Prawo do zwrotu jako prawo podmiotowe publiczne	61
3.1. Uwagi wstępne	61
3.2. Uzasadnienie unijnego prawa do zwrotu podatku pobranego nienależnie	61
3.3. Źródło prawa do zwrotu podatku	74
3.4. Przesłanki prawa do zwrotu	77
3.5. Treść prawa do zwrotu	79
3.6. Obowiązek państwa członkowskiego zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem UE	90
3.7. Podmioty uprawnione do dochodzenia zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym	94
3.8. Podmioty zobowiązane do zwrotu	98
3.9. Podsumowanie	99

Rozdział 4

Wykonanie prawa do zwrotu	103
4.1. Uwagi wstępne	103
4.2. Pojęcie autonomii proceduralnej	106
4.3. Właściwość przepisów krajowych w zakresie wykonania prawa do zwrotu	109
4.4. Ograniczenia wykonania prawa do zwrotu w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości	112
4.5. Terminy	113
4.6. Początek biegu terminu	119
4.7. Zmiana terminu	124
4.8. Ograniczenia wykonania prawa do zwrotu w kontekście korzystniejszych rozwiązań przewidzianych w prawie krajowym	128
4.9. Bezpodstawne wzbogacenie	130
4.10. Środki krajowe ograniczające skuteczność orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości	150
4.11. Inne ograniczenia proceduralne wykonania prawa do zwrotu	163
4.12. Wykonanie prawa do zwrotu a postępowania nadzwyczajne	167

4.13. Unijne kryteria oceny krajowych ograniczeń prawa do zwrotu podatku	173	
4.14. Podsumowanie	177	
Rozdział 5		
Prawo do zwrotu nienależnie pobranego podatku w praktyce orzeczniczej polskich sądów		189
5.1. Uwagi wstępne	189	
5.2. Orzecznictwo polskich sądów administracyjnych w kwestii zwrotu podatku krajowego pobranego niezgodnie z prawem unijnym.....	193	
5.2.1. Zwrot podatku akcyzowego od nabycia samochodów używanych.....	194	
5.2.2. Zwrot podatku akcyzowego od energii elektrycznej.....	199	
5.2.3. Opodatkowanie VAT usługi leasingu oraz usługi ubezpieczenia przedmiotu leasingu	215	
5.3. Wybór właściwego krajowego środka procesowego dla wykonania prawa do zwrotu w świetle praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych	223	
5.4. Tryby nadzwyczajne przewidziane w przepisach polskich a wykonanie prawa do zwrotu	230	
5.4.1. Wznowienie postępowania podatkowego	233	
5.4.2. Wznowienie postępowania sądowo-administracyjnego	235	
5.5. Bezpodstawne wzbogacenie jako ograniczenie wykonania prawa do zwrotu w prawie polskim	239	
5.6. Podsumowanie	243	
Wnioski końcowe	249	
Bibliografia	261	
Wykaz powołanych orzeczeń	267	
Wykaz aktów prawnych	279	

WPROWADZENIE

Przedmiotem niniejszego opracowania są prawne zagadnienia ewolucji orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a pod jego wpływem także orzecznictwa sądów polskich (w szczególności sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego) w kwestii uzasadnienia, treści, przesłanek oraz zasad i trybu wykonywania i unijnego prawa do dochodzenia (żądania) zwrotu podatków krajowych pobranych niezgodnie z prawem Unii Europejskiej. Prawo do zwrotu kształtowało się pod przemożnym wpływem orzecznictwa sądowego, gdyż prawo unijne wprost nie gwarantowało tego prawa ani w przepisach traktatowych, ani w przepisach prawa pochodnego. Początkowo prawo to mieściło się w granicach (ramach) przewidzianego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości prawa do zwrotu kwot pobranych nienależnie¹. Z czasem w swoim orzecznictwie Trybunał zaczął jednak powoływać się wprost na „prawo do zwrotu nienależnie pobranego podatku”².

Ewolucja unijnego orzecznictwa sądowego w przedmiocie prawa do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem UE trwa już ponad

¹ We wczesnym orzecznictwie Trybunał analizował to prawo w kontekście „nienależnie pobranych kwot” (*sums paid though not due*) czy też „należności uiszczonych niezgodnie z prawem wspólnotowym” (*duties paid contrary to community law*).

² Zob. np. wyrok TS z 30.06.2016 r., C-205/15, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov (DGRFP) przeciwko Vasile Toma i Biroul Executorului Judecătoresc Horațiu-Vasile Cruduleci, EU:C:2016:499; wyrok TS z 18.04.2013 r., C-565/11, Mariana Irimie przeciwko Administrația Finanțelor Publice Sibiu i Administrația Fondului pentru Mediu, EU:C:2013:250, pkt 20, 21; wyrok TS z 15.10.2014 r., C-331/13, Ilie Nicolae Nicula przeciwko Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Sibiu i Administrația Fondului pentru Mediu, EU:C:2014:2285, pkt 27, 28.

40 lat. Będąc przedmiotem niniejszych rozważań prawo do zwrotu podatku krajowego pobranego niezgodnie z prawem unijnym stanowi rodzaj/typ szerszego prawa do zwrotu kwot pobranych niezgodnie z prawem unijnym. Zawężenie prowadzonych rozważań do kwestii związanych ze zwrotem podatków krajowych pobranych niezgodnie z prawem UE jest uzasadnione z kilku powodów.

Po pierwsze, wraz z rozwojem unijnego prawa do zwrotu nienależnie pobranych kwot Trybunał zaczął dookreślać to pojęcie, wskazując na rodzaj daniny krajowej, która została pobrana z naruszeniem prawa unijnego. Stosowanie przez Trybunał terminu „zwrot podatku krajowego pobranego niezgodnie z prawem unijnym” uzasadnia twierdzenie, że ogólne prawo do zwrotu kwot pobranych przez organy państwa członkowskiego z naruszeniem prawa UE nabiera szczególnego znaczenia w sytuacji, w której chodzi o podatki krajowe. Po drugie, autonomia państw członkowskich jest szczególnie szeroka, jeśli chodzi o kompetencje do ustalania przepisów podatkowych.

Po drugie, podejmowane w ramach Unii Europejskiej działania harmonizacyjne dotyczące zasad poboru podatków ukierunkowane są na urzeczywistnienie celów traktatowych³. Należy zaznaczyć, że cele te nie obejmują idei stworzenia jednolitego systemu podatkowego w ramach całej Unii Europejskiej. Stosunkowo szeroki zakres swobody państw członkowskich w zakresie kształtowania wewnętrznej polityki podatkowej powoduje, że zagadnienie zwrotu podatku krajowego pobranego niezgodnie z prawem unijnym łączy się z koniecznością rozstrzygnięcia

³ W doktrynie podkreśla się ograniczony charakter podatków jako instrumentu realizacji polityki unijnej. Działania podejmowane przez organy unijne w dziedzinie podatków sprowadzają się do harmonizacji podatków krajowych i polityk podatkowych poszczególnych państw członkowskich tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne dla urzeczywistnienia podstawowych celów zakładanych przez Unię Europejską. W szczególności chodzi o realizację idei wspólnego rynku oraz przeciwdziałania skutkom podatków krajowych o charakterze dyskryminacyjnym, ograniczającym lub ochronnym; zob. np. B. Terra, P. Wattel, *European tax law, 5th edition*, Alphen aan den Rijn 2008, s. 6–7; zob. też P. Wróbel, *Środki harmonizacji prawa unijnego w dziedzinie podatków* [w:] D. Dominik-Ogińska, M. Militz, A. Mudrecki, P. Ogiński, A. Pomorska, P. Wróbel, *Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej*, t. 21, Warszawa 2011, s. XXI-2– XXI-3.

wielu problemów praktycznych związanych ze specyfiką konstrukcji oraz zasad poboru konkretnego podatku krajowego. Obrazuje to dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości – to właśnie w sprawach dotyczących zwrotu kwot podatku krajowego niezgodnie z prawem UE zaobserwować można mnogość problemów oraz wątpliwości odnoszących się zarówno do samego pojęcia prawa do zwrotu, jego zakresu oraz treści, jak i jego praktycznego dochodzenia przed sądami krajowymi.

Po trzecie, wybór taki wydaje się być uzasadniony w świetle praktycznych problemów związanych z zastosowaniem unijnego prawa do zwrotu pojawiających się w orzecznictwie sądów polskich. Realizacja prawa do zwrotu podatku krajowego pobranego niezgodnie z prawem unijnym w drodze właściwego środka procesowego budzi wątpliwości praktycznie od początku członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej. Tego rodzaju wątpliwości spowodowane są koniecznością dostosowania krajowych środków procesowych do realizacji obowiązku zapewnienia właściwego poziomu ochrony uprawnieniu o charakterze unijnym. Jak zostanie wykazane, wątpliwości te pojawiały się od samego początku kształtowania się unijnej koncepcji prawa do zwrotu. Wynikały one przede wszystkim z faktu pozostawienia państwom członkowskim stosunkowo szerokiego zakresu swobody w zakresie określenia przepisów proceduralnych mających zapewnić rzeczywiste wykonanie tego prawa w praktyce.

Celem niniejszego opracowania jest ukazanie ewolucji prawa do zwrotu w orzecznictwie Trybunału oraz określenie zasadniczych elementów jego treści i realizacji (wykonywania) zarówno w prawie unijnym, jak i w prawie polskim. Ponieważ poglądy Trybunału na istotę prawa do zwrotu, jego źródła i podstawy oraz funkcję nie są dostatecznie jasne, konsekwentne i spójne, dla rekonstrukcji tego prawa wykorzystano literaturę przedmiotu, zwłaszcza komentarze do orzeczeń TS dotyczących tego prawa. W polskiej literaturze przedmiotu unijny kontekst prawa do zwrotu jest rzadko rozważany⁴. Tymczasem problematyka prawa do

⁴ Zob. np. M. Górka, *Obowiązek zwrotu nienależnych opłat jako skutek naruszenia przez państwo prawa wspólnotowego* [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej*

zwrotu jest niezwykle ważna w szerszym kontekście ochrony praw jednostek gwarantowanych prawem unijnym, jak też proceduralnych aspektów dochodzenia tych praw w krajowym porządku prawnym. Dodatkowo możliwość realizacji prawa do zwrotu ma istotne znacznie praktyczne dla podatników. Ze względu na szeroki zakres oddziaływania prawa unijnego, uprawnienie to potencjalnie może być wykorzystane w celu dochodzenia zwrotu praktycznie wszystkich podatków krajowych, które pobierane są z naruszeniem pierwotnego lub wtórnego prawa UE. Z uwagi na brak unijnych przepisów proceduralnych w tej materii wyznaczenie organów właściwych oraz uregulowanie procedur służących realizacji prawa do zwrotu należy zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej do państw członkowskich. W tym kontekście rozważania obejmują także problem efektywności i równoważności polskich przepisów proceduralnych, według których możliwe jest dochodzenie zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem unijnym.

Analiza ma na celu wykazanie prawdziwości twierdzenia, że prawo do zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem unijnym jest szczególnym prawem podmiotowym publicznym wynikającym z porządku prawnego Unii Europejskiej. Oznacza to, że prawo do zwrotu jest uprawnieniem unijnym o szczególnej pozycji i szczególnym charakterze, zarówno jeśli chodzi o jego miejsce w systemie (hierarchii) praw przyznanych jednostkom przez przepisy prawa UE, jak i treść oraz zakres obowiązku państw członkowskich do zapewnienia uprawnionym odpowiedniej ochrony prawnej ich roszczeń (uprawnień) wynikających z tego prawa. Prawo to istotnie różni się od innych klasycznych praw podmiotowych, zarówno ze względu na jego strukturę, treść i wykonanie,

w krajowych porządkach prawnych, red. C. Mik, Toruń 1998; N. Półtorak, *Ochrona uprawnień wynikających z prawa Unii Europejskiej w postępowaniach krajowych*, Warszawa 2010; N. Półtorak, *Roszczenia o zwrot opłat pobranych przez państwo niezgodnie z prawem wspólnotowym*, EPS 2006/4, s. 11; A. Wróbel, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005, s. 447 i n.; D. Dominik-Ogińska, *Zasada zwrotu podatku, pobranego niezgodnie z prawem unijnym* [w:] M. Bącal i in., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, rozdział 2.8.1; M. Kawczyńska, *Pozasumowna odpowiedzialność odszkodowawcza Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, rozdział 8.4.2; G. Borkowski, *Jak rozumieć nadpłatę w podatku akcyzowym?*, „Głosa” 2011/4, s. 131 i n.; K. Lasiński-Sulecki, *Zwrot podatku pobranego z naruszeniem prawa Unii Europejskiej w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości*, PPod 2010/3, s. 30 i n.

Rozdział 1

PRAWO DO ZWROTU PODATKU POBRANEGO NIEZGODNIE Z PRAWEM UNIJNYM JAKO UNIJNE PRAWO PODMIOTOWE PUBLICZNE – ZAGADNIENIA WSTĘPNE

Założenie, że prawo do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem UE stanowi unijne prawo podmiotowe publiczne, wymaga zdefiniowania na potrzeby opracowania przede wszystkim dwóch podstawowych pojęć: prawa (uprawnienia) unijnego oraz prawa podmiotowego publicznego. Określenie sposobu ich rozumienia jest konieczne przede wszystkim z tego względu, że pojęcia te – jako posiadające fundamentalne znaczenie dla nauki prawa – są różnie definiowane przez poszczególnych autorów (zarówno jeśli chodzi o naukę prawa polskiego, jak i prawa unijnego). Ponadto w zależności od przyjętych założeń w doktrynie współlistnieją rozbieżne, czasami nawet wykluczające się interpretacje. Dodatkowo, pomimo że oba te pojęcia występują zarówno w nauce prawa unijnego, jak i nauce prawa krajowego, zdefiniowanie kluczowego dla prowadzonych rozważań pojęcia unijnego prawa podmiotowego publicznego wymaga skonfrontowania i uwzględnienia przy jego definiowaniu zarówno argumentów podnoszonych w doktrynie krajowej (polskiej), jak i odniesienia się do poglądów wyrażanych w nauce prawa europejskiego (unijnego). Szczegółowe omówienie tych zagadnień wykracza jednak poza zakres opracowania.

1.1. Prawo do zwrotu jako unijne prawo podmiotowe publiczne

Dla prowadzonych rozważań istotne jest, że prawo unijne może przyznawać uprawnienia jednostkom. Od wyroku C-26/62, van Gend en Loos¹, powszechnie akceptowane jest, że jednostki stanowią podmiot prawa unijnego, a w konsekwencji – przyznane im przez to prawo uprawnienia mogą mieć charakter praw podmiotowych². Określenie elementów pozwalających na wyróżnienie tych z uprawnień wywodzonych z prawa UE, które są prawami podmiotowymi, wymaga posiłkowania się siatką pojęciową stosowaną w polskiej nauce prawa administracyjnego. Wynika to z faktu, że zróżnicowane definiowanie pojęcia „praw” czy też „uprawnień” w poszczególnych państwach członkowskich w praktyce uniemożliwia stworzenie wspólnej definicji unijnego prawa podmiotowego³. Ponadto sam Trybunał, odnosząc się do tożsamego uprawnienia, stosuje różne określenia, bez szczególnego wyjaśnienia powodów wprowadzonego zróżnicowania⁴.

Brak jednolitej definicji uprawnień unijnych powoduje, że podstawowym wyznacznikiem tej kategorii uprawnień pozostaje ich źródło. Inaczej mówiąc, za uprawnienie unijne uznawane są wszystkie prawa (uprawnienia), które mają swoje źródło w prawie UE. Przy stałym rozwoju prawa unijnego i towarzyszącym mu tworzeniu coraz to nowych uprawnień niezbędnych dla realizacji zakładanych przez Unię celów w ramach tak generalnie określonej kategorii uprawnień unijnych mieszczą się prawa (uprawnienia), które różnią się wobec siebie zarówno jeśli chodzi o ich stosunek hierarchiczny, jak i o charakter konkretnego uprawnienia. Wszelkie próby systematyzowania czy też podziału uprawnień unijnych

¹ Wyrok TS z 5.02.1963 r., C-26/62, NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos przeciwko Nederlandse administratie der belastingen, EU:C:1963:1.

² Zob. N. Półtorak, *Ochrona uprawnień wynikających z prawa Unii Europejskiej w postępowaniach krajowych*, Warszawa 2010, s. 28.

³ Zob. N. Półtorak, *Ochrona uprawnień...*, s. 29.

⁴ Prawo do zwrotu w orzecznictwie Trybunału określane jest jako „prawo” (*right*), „prawo jednostkowe/indywidualne” (*individual right*), „prawo podmiotowe” (*subjective right*), a także jako „zasada” (*principle*).

zakładają odniesienie się do kryteriów podziału właściwych dla dorobku nauki prawa w konkretnym państwie członkowskim lub przynajmniej – dla tożsamego dla grupy państw członkowskich rozumienia – w ramach podzielanej/wspólnej tradycji prawnej – podstawowych pojęć związanych z funkcjonowaniem i rozumieniem prawa w ogólności. Dodatkowe trudności związane z określeniem sposobu rozumienia pojęcia unijnego prawa podmiotowego publicznego wynikają z faktu, że pojęcie prawa podmiotowego publicznego jest różnie rozumiane także w polskiej teorii prawa⁵.

Określenie sposobu rozumienia pojęcia unijnego prawa podmiotowego publicznego stanowi więc konsekwencję przyjętych założeń zarówno co do określonego sposobu rozumienia pojęcia prawa podmiotowego publicznego w polskiej doktrynie prawniczej, jak i – następnie – konieczności odpowiedniego zastosowania tak określonego sposobu rozumienia tego pojęcia do uprawnienia unijnego, z uwzględnieniem specyficznych cech unijnego porządku prawnego⁶.

Uznanie, że prawo do zwrotu jest uprawnieniem unijnym, powoduje, iż prawo to ma szczególny, istotny charakter uzasadniający przyznanie mu przymiotu prawa podmiotowego. Ponadto rozpatrywanie prawa do zwrotu jako prawa podmiotowego wymaga określenia jego uzasadnienia oraz podstawy prawnej w przepisach prawa stanowionego UE. Jak zostanie wykazane w ramach dalszych rozważań, precyzyjne wskazanie podstawy prawnej unijnego prawa do zwrotu może powodować istotne trudności. Wynika to, po pierwsze, z braku szerszych wypowiedzi Trybunału wskazujących wyraźnie podstawę prawną tego uprawnienia lub stanowiących wyczerpujące uzasadnienie istnienia tego prawa. Po

⁵ Zob. A. Wróbel, *Prawo podmiotowe publiczne* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, s. 328 i n.; W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Kraków 2002, s. 13.

⁶ Wymóg poczynienia określonych założeń przy próbie zdefiniowania podstawowych pojęć nie dotyczy zresztą wyłącznie prawa do zwrotu nienależnie pobranego podatku, lecz jest konieczny dla uznania za prawo publiczne w zasadzie wszystkich uprawnień wywodzonych z prawa unijnego – zob. analizę przeprowadzoną w tym zakresie przez N. Półtorak, *Ochrona uprawnień...*, s. 29–38.

drugie, przy określaniu podstawy prawnej prawa do zwrotu należy mieć na uwadze, że ze względu na szeroki zakres i ogólny charakter tego uprawnienia unijnego w konkretnych sprawach może chodzić o różnego rodzaju normy prawa unijnego, których naruszenie stanowi przesłankę prawa do zwrotu (zagadnienie to będzie omawiane szerzej w rozdziale 3). W tym miejscu warto jedynie zasygnalizować, że w mojej ocenie uzasadnione jest stanowisko, iż podstawa prawna prawa do zwrotu ma w każdym przypadku dwojaki charakter – z jednej strony chodzić będzie o przepis prawa UE, którego naruszenie stanowi o nienależności poboru podatku, a z drugiej – podstawą taką będzie przepis o charakterze „ogólnym” (w szczególności zasada lojalności), z którego wynika obowiązek przyznania prawa do zwrotu jako niezbędnego i właściwego środka dla zapewnienia poszanowania prawa Unii.

Ze względu na rodzaj relacji występujący pomiędzy przysługującym jednostce uprawnieniem a odpowiadającym mu obowiązkiem władzy publicznej prawo do zwrotu należy zakwalifikować jako prawo podmiotowe publiczne. Prawu podmiotowemu jednostki odpowiada obowiązek określonego zachowania ze strony państwa/władzy państwowej. Dodatkowo w prowadzonej analizie przyjęto, że roszczenie stanowi element prawa podmiotowego. Za A. Wróblem⁷ przyjmuję, że wskazane elementy analityczne prawa do zwrotu uzasadniają analizę tego prawa w kontekście: 1) jego uzasadnienia i źródła/podstawy; 2) podmiotu uprawnionego oraz adresata tego prawa (podmiotu obowiązowanego); 3) struktury, treści (przedmiotu) prawa do zwrotu podatku oraz 4) wykonywania i ochrony tego prawa.

1.2. Unijny system ochrony uprawnień jednostek

Zagadnienie wykonywania i ochrony uprawnienia (roszczenia) jednostki stanowi istotny element analityczny prawa podmiotowego publicznego. To w drodze odpowiednich środków procesowych gwarantujących możliwość wykonania (realizacji) przyznanego prawa podmiotowego

⁷ A. Wróbel, *Prawo...*, t. 1, s. 339.

państwo wypełnia obowiązek będący korelatem uprawnienia przysługującego jednostce. Ten element formalny prawa podmiotowego obejmuje istnienie środka proceduralnego umożliwiającego jednostce dochodzenie przysługującego jej wobec organów państwa uprawnienia i gwarantującego odpowiedni poziom ochrony konkretnego prawa podmiotowego.

Dla analizy prawa do zwrotu nienależnie pobranego podatku istotne jest, że prawo to ma swoje źródło (podstawę prawną) w prawie unijnym, a w konsekwencji to prawo unijne wyznacza poziom ochrony takiego uprawnienia (możliwość wykonania przysługującego jednostce uprawnienia w praktyce). Zapewnienie właściwych środków prawnych dla realizacji praw przyznanych podmiotom prawa jest podstawową gwarancją zapewnienia efektywności systemu prawnego⁸ i w tym kontekście prawo unijne, tak jak każdy system prawny – przyznając podmiotom określone prawa (uprawnienia) – jednocześnie dąży do zagwarantowania odpowiednich środków procesowych, określając autonomiczne zasady unijnego systemu ochrony prawnej⁹.

Określenie właściwych środków proceduralnych zapewniających ochronę uprawnieniu wywodzonemu z prawa UE musi uwzględniać szczególne – w porównaniu do tradycyjnych systemów prawnych poszczególnych państw – cechy i charakter tego prawa.

Specyfika unijnego systemu ochrony uprawnień determinowana jest, po pierwsze, podziałem kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi a Unią Europejską, a po drugie, wzajemnymi relacjami pomiędzy

⁸ Wystarczające wydaje się przytoczenie stanowiska Z. Ziemińskiego: „Gdy przepisy prawne przyznają jakimś podmiotom prawa i wiadomo, jakie stąd powstają obowiązki dla innych podmiotów, lecz nie ma faktycznie środków prawnych umożliwiających wykonanie tych obowiązków, to system prawny jest nieefektywny w tym zakresie, chyba że istnieją inne, niż przymus państwowy, dostatecznie silne motywacje skłaniające do spełnienia obowiązku prawnego”. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawodawstwa*, Warszawa 1980, s. 369.

⁹ Omówienie wszystkich zagadnień wynikających ze specyfiki przewidzianego w prawie unijnym systemu ochrony prawnej wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Warto w tym zakresie odesłać Czytelnika do kompleksowego opracowania tej materii – zob. N. Półtorak, *Ochrona uprawnień..., passim*.

Problematyka prawa do zwrotu podatku stanowi przykład wzajemnego oddziaływania i przenikania się prawa unijnego oraz prawa krajowego. W publikacji przedstawiono zakres i treść prawa do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym, obejmującego oprócz kwoty głównej podatku także dodatkowe elementy, takie jak odsetki czy kwoty zapłacone na rzecz państwa lub pobrane przez państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem.

Autor omawia ponadto:

- zagadnienia dotyczące możliwości powoływania się przez jednostki na prawo do zwrotu podatku przed organami administracyjnymi i sądami krajowymi,
- kwestie związane z wyborem właściwego rozszczenia procesowego,
- przesłanki i warunki powstania oraz wykonania prawa do zwrotu.

Poruszane zagadnienia stanowią ilustrację praktycznego wykonywania uprawnień unijnych przez sądy i organy administracyjne państw członkowskich.

Książka będzie przydatna zarówno sędziom sądów administracyjnych, jak i stronom postępowań administracyjnych i sądowoadministracyjnych oraz ich pełnomocnikom przy wnoszeniu skarg lub skarg kasacyjnych.

Piotr Wróbel – doktor nauk prawnych; adiunkt w Zakładzie Prawa Administracyjnego i Nauki o Politykach Publicznych na Wydziale Administracji i Nauk Społecznych Politechniki Warszawskiej; asystent specjalista ds. orzecznictwa w Biurze Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego; jego zainteresowania naukowe koncentrują się na zagadnieniach związanych ze stosowaniem prawa unijnego przez organy oraz sądy administracyjne, ze szczególnym uwzględnieniem spraw podatkowych.



9788382463279 W01P01

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8246-327-9



9 788382 463279

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL