

NIEWŁAŚCIWE ROSZCZENIA PODATKOWE – POJĘCIE,
SPECYFIKA I PRZYCZYNY POWSTAWANIA

UNSUITABLE TAX PRETENSIONS – THE DEFINITION,
SPECIFICITY AND REASONS OF THE FORMATIONS

MARIUSZ POPŁAWSKI

WYDZIAŁ PRAWA, UNIWERSYTET W BIAŁYMSTOKU

Abstract

The main aim of the present elaboration is to pay attention on the institution of unsuitable tax pretensions which play the more and more greater part in the fiscal law. First of all were introduced the kinds of tax pretensions and reasons of their formation. Then indicated were situations, in which come into being, tax pretensions connected with defective regulations of the fiscal law.

Tax-payers or subjects, who carried the economic weight of tax more and more often appear for the return of paid prestation. We have to deal with these situations in value added tax, excise tax, tax from transportances, or the stamp duty. The state can realize different aims thank to these institutions. The pretension can: be supplement the mechanism of the tax (value added tax), be stimulation on proecological behaviours (the tax refund from transportances), create the economic support of the definite group of subjects (paying the excise back to farming producers , or value added tax refund in virtue of builder's expenses).

More and more often one can perceive cases in which the state stands up before the necessity of the refund of tax dues in consideration of the defect of tax regulations. Consequently to the tax-payer is vested the tax-pretension for the turn of the not due received tax. Such a paying a tax back can be treated as tax overpayment. Such tax-pretensions are consequences of legislative errors of the state, not while with his conscious activity having to realize the definite aim.

Uwagi ogólne

Celem niniejszego opracowania jest zwrócenie uwagi na instytucję niewłaściwych roszczeń podatkowych, które odgrywają coraz większą rolę w prawie podatkowym. Na wstępie przedstawione zostaną ich rodzaje roszczeń podatkowych oraz przyczyny ich powstawania. Następnie wskazane zostaną sytuacje, w których powstają lub mogą powstawać roszczenia podatkowe związane z wadliwymi regulacjami prawa podatkowego.

1. Rodzaje roszczeń podatkowych

Podatnicy lub podmioty, które poniosły ciężar ekonomiczny podatku coraz częściej występują o zwrot uiszczanego świadczenia. Związane jest to z korzystaniem przez te podmioty ze, świadomie wprowadzanej przez państwo, instytucji zwrotu podatkowego, która tworzy roszczenia podatkowe tych podmiotów. Mamy z nimi do czynienia na gruncie podatku od towarów i usług, akcyzowego, od środków transportowych, od czynności cywilnoprawnych oraz opłaty skarbowej¹. Przy wykorzystaniu tych instytucji mogą być realizowane przez państwo różne cele. Roszczenie to może uzupełniać mechanizm danego podatku (zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym lub zwrot podatku naliczonego, zwrot tego podatku podróznym, zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych czy opłaty skarbowej), działać stymulacyjnie na zachowania proekologiczne (zwrot podatku od środków transportowych), tworzyć ekonomiczne wsparcie określonej grupy podmiotów (ryczałtowy zwrot podatku od towarów i usług rolnikom, zwrot akcyzy producentom rolnym, zwrot VAT z tytułu wydatków budowlanych). Istotnym elementem tego rodzaju roszczeń podatkowych jest to, że zostały one wprowadzone, aby osiągnąć zamierzony i określony przez państwo cel. Nie są one przy tym należnościami, które można traktować jako nadpłatę, czy świadczenie nienależne, które powinny być zwrócone podatnikowi.

Coraz częściej można dostrzec przypadki, w których państwo staje przed koniecznością zwrotu należności podatkowych z uwagi na wady przepisów podatkowych. W konsekwencji podatnikowi przysługuje roszczenie podatkowe o zwrot nienależnie pobranego podatku. Zwrot taki może być traktowany jako nadpłata, o specyficznej jednak cesze. Podstawową przyczyną jego powstania jest popełniony błąd na etapie tworzenia prawa. Takie roszczenia

¹ Szerzej M. Popławski, Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, „Państwo i Prawo” 2007, Nr 9, s. 77 i n.

podatkowe są więc konsekwencjami błędów prawodawczych państwa, nie zaś jego świadomą działalnością mającą zrealizować określony cel².

Biorąc pod uwagę ww. elementy w celu zróżnicowania obu ww. roszczeń podatkowych można wskazać, iż pierwsze z nich ma charakter roszczenia właściwego, drugie zaś niewłaściwego. W pierwszym przypadku jego podstawą jest instytucja zwrotu podatku celowo i świadomie wprowadzona przez ustawodawcę, w drugim wynika ona z uchylecia wadliwego przepisu prawa podatkowego³.

2. Roszczenia niewłaściwe quasi podatkowe

Konsekwencją stwierdzenia wadliwości przepisów podatkowych nie w każdym przypadku musi być prawo do uzyskania zwrotu podatku. W niektórych przypadkach może powstać jedynie uprawnienie do wystąpienia z roszczeniem odszkodowawczym przeciwko Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego, która jest odpowiedzialna za wprowadzenie wadliwej normy prawnej. Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy stosowanie wadliwej normy prawnej nie doprowadziło do zapłaty nienależnego podatku, ale jej następstwem było jednak powstanie szkody u podatnika.

Problem taki powstanie w przypadku uchylecia wadliwego przepisu np. nakładającego na podatnika określone obowiązki, których realizowanie spowoduje powstanie szkody. W praktyce z taką sytuacją możemy mieć do czynienia w związku z wątpliwościami w zakresie zgodności z prawem unijnym regulacji dotyczących kaucji gwarancyjnej występującej na gruncie ustawy VAT⁴. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu 27.01.2007 r. zwrócił się z pytaniem prejudycjalnym do ETS-u, wskazując na wątpliwości co do zgodności z prawem wspólnotowym regulacji, które nakazują odmówić podatnikowi zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad należnym w ciągu 60 dni w sytuacji gdy podatnik prowadzi działalność

² Roszczenia podatkowe mogą być konsekwencją nie tylko wadliwie skonstruowanych przepisów, ale także mogą wynikać z niewłaściwego ich stosowania. Konsekwencją zaistnienia takiej sytuacji jest, jak się wydaje, powstanie klasycznej nadpłaty podatku. Może mieć to miejsce zarówno gdy do niewłaściwego zastosowania prawa doszło za przyczyną podatnika, płatnika, czy innego podmiotu objętego stosunkiem prawnopodatkowym.

³ Uchylene przepisu, o którym tu mowa może nastąpić przez uprawniony do tego organ albo mieć miejsce na etapie stosowania prawa. W pierwszym przypadku ma ono charakter definitywny, w drugim organy stosujące prawo, rozstrzygając daną sprawę, nie stosują wadliwej normy jedynie w danej rozpoznawanej sprawie.

⁴ Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.) – dalej powoływana jako ustawa VAT.

krócej niż rok i nie wpłacił do organu podatkowego kaucji w wysokości 250 tys. zł. W takim przypadku podatek, zgodnie z art. 97 ust. 5 ustawy VAT jest bowiem zwracany w terminie 180 dni. Konsekwencją uznania tej regulacji za sprzeczną z prawem wspólnotowym będzie możliwość dochodzenia odszkodowania z uwagi na utracone korzyści wynikające ze zbyt długiej procedury uzyskania nadwyżki podatku od towarów i usług⁵.

Powstanie szkody może także wiązać się z uchYLENIEM przepisu przyznającego podatnikowi określone uprawnienie, co w konsekwencji powodować może, po stronie podatnika, konieczność zapłaty podatku wraz z odsetkami. Z taką sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku gdy podatnik skorzysta z wprowadzonej przez radę gminy uchwały np. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości i na jej podstawie nie uiszcza podatku. Jeśli następnie akt ten zostanie zakwestionowany i stwierdzona będzie jego nieważność np. przez sąd administracyjny, podatnik będzie zobowiązany do zapłaty zaległości podatkowych wraz z odsetkami. Będzie mógł w tej sytuacji jednak dochodzić odszkodowania od gminy, która wprowadziła wadliwą uchwałę, której uchYLENIE doprowadziło do powstania u niego szkody. Przedstawione wyżej sytuacje wskazują na możliwość powstania roszczeń o charakterze cywilnoprawnym. Charakter ten wynika m.in. z trybu ustalania i dochodzenia tych należności, które są określone w prawie cywilnym nie zaś podatkowym⁶. Mają one jednak swoisty element, który związany jest z wadami prawa podatkowego, będącymi podstawą powstania tych roszczeń.

Jako roszczenie quasi podatkowe należy także uznać sytuację, w której danemu podmiotowi przysługuje prawo dochodzenia zwrotu danej należności jako świadczenia nienależnego. Problem ten będzie istniał w związku z wprowadzeniem ustawy z dnia 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej⁷. Akt ten zniósł możliwość uiszczania opłaty skarbowej znakami skarbowymi. Doprowadziło to do sytuacji, w której nabyte do końca 2006 r. znaki stały się od 1 stycznia 2007 r. bezużyteczne. Ustawodawca nie przewidział jednocześnie możliwości uzyskania zwrotu pieniędzy zapłaconych w celu ich nabycia. Jest to bezsprzecznie błąd ustawodawcy, który powinien wprowadzić dłuższy okres *vacatio legis* w tym akcie, tak aby umożliwić wykorzystanie, wcześniej nabytych znaków, lub też przewidzieć zasady zwrotu środków wydatkowanych na ich nabycie. Wydaje się jednak, że brak tych regulacji nie może

⁵ Zob. A. Grabowska, G. Leśniak, Kaucja gwarancyjna może sporo kosztować polski budżet, Rzeczpospolita z 28.01.2007 r.

⁶ Szerzej na ten temat w dalszej części opracowania.

⁷ Dz.U. Nr 225, poz. 1635.

ograniczać prawa do dochodzenia tych należności w ramach bezpodstawnego wzbogacenia. W związku z nabyciem znaków żaden podmiot publiczny nie wykonał bowiem jakichkolwiek czynności, co wskazuje na ich swoiste wzbogacenie się.

3. Przyczyny powstawania nieprawidłowych roszczeń podatkowych

Podstawową przyczyną powstawania nieprawidłowych roszczeń podatkowych jest niezgodność przepisów krajowego prawa podatkowego, które były podstawą do realizacji podatku, z prawem wspólnotowym lub Konstytucją⁸.

Szczególną rolę w zakresie uznawania prawa wewnętrznego za niezgodnego z regulacjami wspólnotowymi odgrywa orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości⁹. Organ ten może uznawać regulacje wewnętrzne danego państwa za niezgodne z przepisami wspólnotowymi.

Należy zwrócić uwagę, że sądy administracyjne rozpatrujące sprawy podatkowe, w których istnieją wątpliwości co do zgodności przepisów wewnętrznych z prawem wspólnotowym mogą zwrócić się do ETS-u z pytaniem wstępnym¹⁰. Powinno być to wykonywane już przez sądy administracyjne pierwszej instancji. Może to przyspieszyć załatwienie sprawy i jednocześnie wyeliminować konieczność rozpatrywania sprawy przez sąd wyższej instancji¹¹.

Orzeczenie prejudycjalne wydane przez ETS w tym przypadku ma na celu objaśnienie norm prawa wspólnotowego i zapewnienie jego jednolitej wykładni przez sądy krajowe wszystkich państw członkowskich. Orzeczenie to wiąże sąd, który wystąpił z wnioskiem¹².

Rozstrzygnięcie takie powinno być jednak także uwzględniane przy rozpoznawaniu przez sądy administracyjne podobnych spraw w przyszłości. Wydaje się, że formuła pytań wstępnych będzie coraz częściej wykorzystywana do badania zgodności polskich regulacji

⁸ Regulacje mogą być także kwestionowane pod kątem ich zgodności z ustawami. Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy stwierdzi się niezgodność aktów wykonawczych np. rozporządzenia lub uchwały podatkowej z ustawą.

⁹ Dalej powoływanego jako ETS.

¹⁰ Zob. art. 125 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 30.08.2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153 poz. 1270 z późn. zm.).

¹¹ M. Zirk-Sadowski, Sądy coraz częściej pytają Trybunał, *Gazeta Prawna* z 17.01.2007 r. s. 12.

¹² Z taką sytuacją mamy do czynienia w wyrok WSA w Warszawie z dnia 22.01.2007 r. (sygn. akt III SA/Wa 1767/06), gdzie Sąd zawiesił rozstrzygnięcie sprawy do czasu wydania orzeczenia prejudycjalnego.

podatkowych z unijnymi, szczególnie w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Wskazany wyżej instrument nie ogranicza polskim sądom administracyjnym samodzielnego orzekania o niezgodności podatkowych przepisów wewnętrznych ze wspólnotowymi¹³. Wynika to z art. 10 Traktatu Wspólnot Europejskich, który stanowi, iż sądy krajowe są zobowiązane m.in. do interpretowania prawa krajowego także w świetle celów i brzmienia prawa wspólnotowego¹⁴. W doktrynie zwraca się uwagę, iż kwestia zgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym powinna być brana pod uwagę z urzędu przez sąd¹⁵. Z powyższego wynika, że krajowe sądy powinny w pierwszej kolejności samodzielnie oceniać zgodność danych regulacji z prawem wspólnotowym, a jedynie w przypadku istotnych wątpliwości w tym zakresie zwracać się do ETS-u z pytaniem prejudycjalnym.

Zaznaczyć należy, iż sądy administracyjne funkcjonujące w Polsce stwierdzając niezgodność regulacji podatkowego prawa krajowego z unijnym odmawiają jedynie zastosowania przepisów niezgodnych z prawem, korzystając z możliwości odstąpienia od zasady związania sędziego obowiązującą ustawą¹⁶. Orzeczeniem takim sąd nie uchyla przepisów prawa krajowego, gdyż to wkraczałoby w kompetencje Trybunału Konstytucyjnego.

W tym miejscu pojawia się wątpliwość co do relacji między ETS a Trybunałem Konstytucyjnym w zakresie rozstrzygania zgodności prawa krajowego ze wspólnotowym. Wydaje się, iż w przypadku wątpliwości co do zgodności przepisów krajowych ze wspólnotowymi sądy krajowe powinny zwracać się o rozstrzygnięcie tej wątpliwości do ETS-u, nie zaś do Trybunału Konstytucyjnego. Wynika to z faktu, iż ETS posiada uprawnienia sądu konstytucyjnego, który rozstrzyga m.in. sprawy dotyczące stosunków pomiędzy Unią a państwami wspólnotowymi, a także orzeka w sprawach państw, które nie wypełniają swoich

¹³ Zob. B. Draniewicz, Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 28.06.2006 r. (sygn. akt III SA/Wa 916/06), „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2006, Nr 12, s. 8 i n.

¹⁴ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 28.06.2006 r. (sygn. akt III SA/Wa 916/06), „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2006, Nr 12, s. 8 i n., w którym Sąd stwierdził, że polskie przepisy dotyczące podatku akcyzowego, na podstawie których pobiera się to świadczenie od używanych samochodów osobowych prowadzonych z innych państw UW są niezgodne z art. 90 TWE.

¹⁵ A. Wróbel (red.), Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, Zakamycze 2005, s. 111.

¹⁶ D. Miąsik, Zasady pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, Nr 12, s. 59.

obowiązków. Ponadto reguła ta zapewni realizację zasady autonomiczności i jednolitości stosowania prawa wspólnotowego w państwach członkowskich¹⁷.

Można spotkać się jednak z poglądem o właściwości w takich przypadkach jedynie Trybunału Konstytucyjnego¹⁸. Uzasadnia się to tym, że wątpliwości w zakresie zgodności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym to w istocie wątpliwości w zakresie niezgodności przepisów prawa krajowego z Konstytucją RP przez niezgodność z ratyfikowaną umową międzynarodową. Twierdzenie to nie zasługuje na aprobatę gdyż odmowa zastosowania sprzecznego z prawem unijnym przepisu nie wymaga uprzedniego stwierdzenia jego niezgodności z aktami o charakterze konstytucyjnym¹⁹.

W doktrynie wskazuje się na możliwość wyboru podmiotu, który może się w tej kwestii wypowiedzieć, spośród ETS-u, krajowego sądu najwyższego a także sądu konstytucyjnego²⁰. Stosowanie tej możliwości byłoby w sprzeczności z zasadą jednolitości nadzoru nad stosowaniem prawa wspólnotowego, który powinien należeć do wyspecjalizowanych instytucji.

4. Niewłaściwe roszczenia podatników związane z regulacjami niezgodnymi z prawem wspólnotowym

Wydaje się, że najczęściej sytuacji, w których powstać mogą roszczenia niewłaściwe zaistnieć może na gruncie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług. W tych świadczeniach zgłaszanych jest najczęściej wątpliwości co do ich zgodności z prawem unijnym²¹.

Skarb Państwa staje obecnie przed koniecznością zwrotu podatku akcyzowego pobranego od osób sprowadzających z zagranicy używane samochody osobowe. Związane jest to z wyrokiem ETS z 18.01.2007 r. w sprawie Macieja Brzezińskiego (sygn. C-313/05), w którym stwierdzono za niezgodne z art. 90 traktatu Wspólnot Europejskich nakładanie w Polsce

¹⁷ R. Dłuska, M. M. Dziedzic, Europejski Trybunał Sprawiedliwości – obrońca praw europejskiego podatnika, „Serwis Monitora Podatkowego” 2005, Nr 1, s. 2.

¹⁸ Znajduje to potwierdzenie w wyroku WSA w Olsztynie z 16.11.2005 r. (sygn. akt I SA/OI 374/2005).

¹⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Odmowa zastosowania prawa krajowego sprzecznego z prawem, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 45.

²⁰ Takie rozwiązanie sugeruje D. Miąsik, Zasady pierwszeństwa ..., *op. cit.*

²¹ D. Mączyński, Niezgodności ustawy o akcyzie z prawem wspólnotowym, „Prawo i Podatki” 2006, Nr 6, s. 6 i n., gdzie autor wskazuje m.in. na fakt, iż ustawa o podatku akcyzowym nie uwzględnia czterech swobód traktatowych tj. swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału, wynikających z Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską.

podatku akcyzowego na samochody sprowadzane z krajów Unii Europejskiej w wysokości wyższej niż wynikającej z zastosowania stawki podstawowej tj. 3,1 proc. oraz 13,6 proc. ceny nabycia (w zależności od pojemności silnika). W konsekwencji u wielu podatników powstała nadpłata, której wysokość stanowi różnicę między kwotą faktycznie zapłaconego podatku, a należną według stawki podstawowej. Orzeczenie w tym przedmiocie zostało już wcześniej wydane także przez WSA²².

Ministerstwo Finansów wskazywało, iż w związku z ww. wyrokiem ETS będzie opracowywało szczególne zasady zwrotu tej różnicy²³. Jak się wydaje wytyczne ministra finansów mogą dotyczyć jedynie kwestii technicznych odnoszących się do tego, jak należy określać część akcyzy, która powinna zostać zwrócona. Wynika to z faktu, iż podstawy materialne do dokonania zwrotu nadpłaty wynikają z przepisów ordynacji podatkowej²⁴, o czym mowa niżej.

Roszczenie podatkowe może powstać w związku z niezgodnością polskich regulacji prawnych z unijnymi, z uwagi na nie wdrożenie do 1 stycznia 2006 r. tzw. dyrektywy energetycznej²⁵. Zgodnie z tym aktem dystrybutorzy prądu, nie zaś jego producenci powinni być podatnikami podatku akcyzowego. Zgodnie z polskimi regulacjami obowiązek podatkowy w tym zakresie ciąży na producentach energii elektrycznej. W konsekwencji są podstawy do stwierdzenia, że podmioty te mogą domagać się zwrotu płaconego podatku, jako świadczenia nienależnego.

Ryzyko powstania roszczeń podatkowych związanych z niezgodnością polskich regulacji podatkowych z prawem wspólnotowym jest stosunkowo poważne także na gruncie podatku od towarów i usług²⁶. Dotyczy to: zasad zwolnienia od podatku dostawy towarów używanych, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 2 ustawy VAT, nie możliwości traktowania jako eksportu

²² Zob. wyrok WSA w Warszawie z 28.06.2006 r. (sygn. akt III SA/Wa 916/06), „Prawo i Podatki Unii Europejskiej” 2006, Nr 12, s. 8 i n.

²³ E. Matuszewska, Ministerstwo finansów gotowe na zwrot akcyzy, „Gazeta Prawna” z dnia 18.01.2007 r., s. 2 i n.

²⁴ Ustawa z 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) – dalej powoływana jako o.p.

²⁵ Dyrektywa Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej.

²⁶ Regulacje niezgodne z prawem wspólnotowym zawarte w ustawie o VAT wskazał R. Namysłowski, Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług – eliminacja niezgodności, „Monitor Podatkowy” 2005, Nr 6, s. 9 i n., oraz J. Martini, Ł. Karpiesiuk, Określenie podstawy opodatkowania – niezgodność ustawy o VAT z VI Dyrektywą, „Prawo i Podatki” 2006, Nr 6, s. 10 i n.

objętego zerową stawką czynności nieodpłatnych np. darowizny, której towarzyszy wywóz towaru poza terytorium Wspólnoty, tzw. zaliczkowego zwrotu podatku dla podatników rozpoczynających działalność, którzy nie dokonali jeszcze czynności opodatkowanych, o którym mowa w art. 93 ust. 2 ww. ustawy, zasady ustalania podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 29 ust. 3 ustawy, oraz korygowania obrotu, o którym mowa w ust. 4 tego przepisu.

Problem roszczenia istnieć może także w związku z opłatą recyklingową²⁷. Świadczenie to jest zobowiązany ponieść każdy, kto indywidualnie sprowadza na terytorium RP samochód osobowy. Istnieją poważne wątpliwości co do jej zgodności z prawem wspólnotowym. Wynika to z faktu, iż opłatę tę uiszcza się wyłącznie od samochodów sprowadzanych z zagranicy, a nie obejmuje się nią aut już będących w kraju i sprzedanych kolejnym właścicielom. Może to stanowić naruszenie art. 90 Traktatu Wspólnotowego, który zapewnia swobodny przepływ towarów między państwami członkowskimi, zakazując opodatkowywania przywożonych produktów w wyższym stopniu niż produktów krajowych. Obowiązek wnoszenia opłaty recyklingowej przez osoby fizyczne różnicuje więc pojazdy używane na te nabyte w innych krajach członkowskich UE i na te kupione w kraju. Ponadto ponosząc to świadczenie od sprowadzanych używanych pojazdów uiszcza się ją podwójnie, gdyż w innym kraju członkowskim UE to świadczenie zostało już uiszczone.

5. Niewłaściwe roszczenia podatników związane z regulacjami niezgodnymi z Konstytucją RP i ustawami

Istotną rolę w powstawaniu niewłaściwych roszczeń podatkowych odgrywać może Trybunał Konstytucyjny, który mając uprawnienia do oceny zgodności z Konstytucją m.in. ustaw podatkowych, może stwierdzać niekonstytucyjność rozwiązań w nich zawartych.

Z powstaniem roszczenia podatkowego mieliśmy do czynienia w związku z wyrokiem TK 51/06 z dnia 29.11.2006 r., w którym orzeczono wadliwość art. 21 ust. 1 pkt 3g ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁸ w brzemieniu obowiązującym w 2003 r. Na jego podstawie odszkodowania wynikające z umów i ugód, w tym zawartych przed sądem, wyłączone zostały ze zwolnień podatkowych, z których podobne świadczenia

²⁷ Świadczenie to uregulowane jest w art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 20.01.2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz.U. Nr 25, poz. 202 z późn. zm.).

²⁸ Dz.U. Nr 80, poz. 350 z późn. zm.

korzystały. TK stwierdził istnienie nieuzasadnionego zróżnicowania prawnego obywateli w zależności od tego, czy źródłem odszkodowania jest ugoda, czy orzeczenie sądowe. Wskazał ponadto, iż obowiązkiem sądów jest dążenie do kończenia sporów ugodą sądową. Jest to korzystne dla samych zainteresowanych i dla państwa oraz wymiaru sprawiedliwości. Skraca czas postępowania oraz zmniejsza jego koszty. TK stwierdził, że ww. przepis był niedopuszczalną pułapką zastawioną przez ustawodawcę na obywatela.

Roszczenie podatkowe może także powstać w związku ze zgłaszanymi wątpliwościami co konstytucyjności innych regulacji podatkowych. Istnieją istotne wątpliwości co do zgodności z prawem tzw. sankcji VAT, o której mowa w art. 109 ust. 4-5 ustawy VAT w stosunku do podatników będących osobami fizycznymi. Podnieść można, iż niedopuszczalne jest stosowanie wobec tej samej osoby za ten sam czyn sankcji administracyjnej (podatkowej) oraz odpowiedzialności za wykroczenie lub przestępstwo karne skarbowe. Na potwierdzenie słuszności tego stanowiska wskazać można wyrok TK z 29.04.1998 r.²⁹, w którym uznano za niezgodną z Konstytucją regulację znajdującą się w poprzednio obowiązującej ustawie regulującej podatek od towarów i usług, w jakim dotyczyła ona sankcji VAT.

Określoną rolę przy powstawaniu roszczeń podatkowych mogą odgrywać również regionalne izby obrachunkowe³⁰ oraz sądy administracyjne³¹, które dysponują uprawnieniem do stwierdzania nieważności uchwał podatkowych podejmowanych przez rady gmin. Jeśli takie działanie dotyczyć będzie uchwał określających stawki podatkowe skutkować może to brakiem podstaw prawnych do realizacji podatków lokalnych. W niektórych przypadkach może to powodować powstanie roszczenia o zwrot zapłaconych świadczeń podatkowych wraz z odsetkami, choć sytuacje takie mogą zaistnieć stosunkowo rzadko, z uwagi na możliwość przysługującą gminie do „poprawienia” zakwestionowanych uchwał, co może prowadzić do uwolnienia się od tej odpowiedzialności³².

6. Tryb realizacji roszczeń podatkowych

²⁹ Sygn. akt K 17/97, OTK 1998, poz. 119

³⁰ Podstawą prawną w tym przypadku jest art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 07.10.1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2001r. Nr 55, poz. 577 z późn. zm.).

³¹ Podstawą prawną takich działań jest art. 147 ustawy z dnia 30.08.2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2002 Nr 153 poz. 1270 z późn. zm.).

³² L. Etel, Odpowiedzialność jednostek samorządu terytorialnego za działania podejmowane w trakcie realizacji podatków samorządowych, (w:) Odpowiedzialność jako instrument zapewnienia prawidłowego funkcjonowania samorządu terytorialnego (red.) B. Cudowski, Białystok 2006, s. 30 i n.

Zasady umożliwiające dochodzenie przez podatnika niewłaściwych roszczeń podatkowych znajdują się w Ordynacji podatkowej. Należy stwierdzić, iż w tym zakresie stosuje się przepisy, które stanowią podstawę do stwierdzenia lub określenia nadpłaty. Oznacza to, że podatnik może występować na podstawie art. 75 o.p. z korektą deklaracji, jeśli taka była złożona, wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W przypadku zaś gdy podatnikowi w drodze decyzji określono lub ustalono podatek może on domagać się wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 8³³ lub 11 o.p.³⁴.

Wydaje się, iż obecnie obowiązujące regulacje w tym zakresie są wystarczające i nie ma potrzeby wprowadzania szczególnych reguł dochodzenia nienależnie zapłaconych należności z uwagi na to, czy powstały one w związku z niewłaściwym tworzeniem czy stosowaniem prawa podatkowego. Potwierdza to tezę, zgodnie z którą roszczenia, o których mowa wyżej nie różnią się od nadpłaty, stanowiąc w istocie jeden z jej rodzajów.

Roszczenia quasi podatkowe realizowane są na podstawie prawa cywilnego. Znajduje to odzwierciedlenie w art. 260 o.p. Do końca 2006 r. niektóre zasady określające odpowiedzialność odszkodowawczą dotyczące należności, do realizacji których miały zastosowanie przepisy tej ustawy oraz tryb jej realizacji były określone w Ordynacji podatkowej³⁵. Sytuacja ta nie była zbyt korzystna. Wynikało to m.in. z faktu, iż uzyskanie odszkodowania możliwe było jedynie w przypadku powstania szkody na skutek wydania decyzji podatkowych, która okazała się być wadliwa. Regulacje obowiązujące do końca ubiegłego roku nie dopuszczały natomiast możliwości żądania odszkodowania, w przypadku powstania szkody, która wiązała się z koniecznością stosowania wadliwych przepisów podatkowych, jeśli nie była wydana w tej sprawie decyzja podatkowa.

Wnioski

Wydaje się, iż sytuacje, w których podatnicy będą występować z roszczeniami podatkowymi wynikającymi z wadliwości przepisów wewnętrznego prawa podatkowego będą miały miejsce coraz częściej. Z jednej strony wskazuje to na niezbyt wysoką jakość polskiego prawa podatkowego. Z drugiej jednak strony oznaczać to może kształtowanie się coraz lepszego

³³ Przepis ten jest podstawą do wzruszenia decyzji wydanej na podstawie przepisu, o którego niezgodności orzekł TK.

³⁴ W przepisie tym wskazuje się, że wznowia się postępowanie jeżeli orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji.

³⁵ Zob. Art. 260 i 261 o.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2006 r.

systemu kontroli sądowej. Sądy coraz częściej zwracają uwagę na niezgodność polskich regulacji z prawem wspólnotowym, w czym istotną rolę odgrywa ETS.