

PRAWO DO ZWROTU PODATKU POBRANEGO NIEZGODNIE Z PRAWEM UNIJNYM

Piotr Wróbel

PRAWO DO ZWROTU PODATKU POBRANEGO NIEZGODNIE Z PRAWEM UNIJNYM

Piotr Wróbel

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	

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2006/112 – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- VI dyrektywa – szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.), nie obowiązuje
- EKPC – Konwencja o ochronie prawa człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- KPP – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
- TEWG – Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą, podpisany w Rzymie 25.03.1957 r., https://eures.praca.gov.pl/zal/podstawy_prawne/Traktat_rzymski.pdf
- TEWWiS – Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Węgla i Stali, podpisany w Paryżu 18.04.1951 r., <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:11951K/TXT&from=PL>

TFUE	-	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47 ze zm.)
TUE	-	Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
TWE	-	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.Urz. UE C 83 z 2010 r., s. 47)

Czasopisma i zbiory orzecnictwa

EPS	-	Europejski Przegląd Sądowy
KPPubl	-	Kwartalnik Prawa Publicznego
ONSAiWSA	-	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNP	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	-	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	-	Państwo i Prawo
PPod	-	Przegląd Podatkowy
RPEiS	-	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
ZNSA	-	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Organy orzekające i inne

ETPC	-	Europejski Trybunał Praw Człowieka
EWWiS	-	Europejska Wspólnota Węgla i Stali
NSA	-	Naczelnny Sąd Administracyjny
SN	-	Sąd Najwyższy
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
TS	-	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, powoływany również jako TSUE lub Trybunał
WSA	-	wojewódzki sąd administracyjny

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.

jak i szczególny charakter wynikający z wzajemnego oddziaływania na poszczególne elementy składowe tego prawa systemów prawnych państw członkowskich oraz prawa unijnego. Przyznanie prawa do zwrotu przymiotu prawa podmiotowego publicznego ma również istotne znaczenie dla określenia zakresu obowiązków (kompetencji) polskich organów podatkowych oraz właściwości sądów administracyjnych, w szczególności w kwestii zapewnienia możliwości skutecznego wykonania tego prawa przez uprawnionego przed polskimi organami władzy publicznej i wymiaru sprawiedliwości. Ciężar rozważań zostanie położony na określenie standardów sądowej ochrony prawa do zwrotu⁵.

W ramach poniższych rozważań weryfikacji poddana zostanie hipoteza badawcza o szczególnym charakterze unijnego uprawnienia do dochodzenia zwrotu podatków pobranych niezgodnie z prawem unijnym. Zostanie wykazane, że uprawnienie to stanowi uprawnienie *sui generis* o mieszanym (materialno-procesowym) charakterze. Analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości pozwoli na wyodrębnienie normatywnych elementów konstrukcyjnych tego prawa (podstawa prawna, treść, zakres, adresat, podmiot obowiązany) oraz wymagań dotyczących zapewnienia odpowiedniej ochrony prawnej na drodze sądowej.

W tym celu prawo do zwrotu zostanie umiejscowione w systemie ochrony prawnej, zarówno z punktu widzenia prawa unijnego, jak i prawa krajowego. W tym drugim aspekcie rozważania koncentrować się będą na wykazaniu istnienia przesłanek umożliwiających przyznanie prawa do zwrotu przymiotu prawa podmiotowego publicznego. W konsekwencji uznania prawa do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym za prawo podmiotowe publiczne dokonana zostanie ocena odpowiedniości istniejących w polskim systemie prawnym środków ochrony prawnej zapewniających wykonanie tego prawa. Ocenie poddane zostanie dotychczasowe stanowisko wyrażane w tym zakresie w orzecznictwie sądowym (ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego).

⁵ O pozasądowych mechanizmach ochrony zob. np. A. Łazowski, *Ochrona praw jednostek w prawie Wspólnot Europejskich*, Kraków 2002.

Analiza obejmować będzie także dostępne podatnikom w polskim prawie środki ochrony prawnej (zarówno na etapie postępowania administracyjnego, jak i sądownoadministracyjnego) oraz sformułowane zostaną oceny, czy spełniają one warunek odpowiedniego środka prawnego zapewniającego skuteczne dochodzenie przed organami i sądami polskimi uprawnienia wywodzonego z prawa unijnego.

W pierwszym rozdziale zdefiniowane zostaną podstawowe pojęcia używane w dalszej części opracowania takie jak: „prawo do zwrotu podatku pobranego nienależnie”, „publiczne prawo podmiotowe”, „prawo (uprawnienie) unijne” czy też „podatek krajowy”. Jest to konieczne ze względu na istotne różnice w definiowaniu oraz uzasadnianiu tych podstawowych konstrukcji pojęciowych. Zaakcentowane zostaną również szczególne cechy unijnego systemu ochrony prawnej praw wywodzonych z porządku prawa UE. Następnie przedstawiony zostanie proces ewolucji poglądów Trybunału Sprawiedliwości dotyczących problematyki prawa do zwrotu nienależnie pobranych kwot. Omówienie orzecznictwa koncentrować się będzie na najważniejszych elementach i ma za zadanie przybliżenie chronologii oraz rozwoju orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w tej kwestii (rozdział 2). W rozdziale 3 omówione zostaną szczegółowo elementy konstrukcyjne i analityczne prawa do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym w oparciu o przyjęte w rozdziale 1 założenia i hipotezy oraz poglądy Trybunału Sprawiedliwości. Przeprowadzona w tym rozdziale analiza określi cel, charakter oraz treść prawa do zwrotu podatku krajowego pobranego niezgodnie z prawem unijnym, z uwzględnieniem przyjętego systemu pojęciowego. W rozdziale 4 omówione zostaną zagadnienia dotyczące wykonania (realizacji) prawa do zwrotu podatku krajowego pobranego niezgodnie z prawem unijnym, a więc możliwości powoływania się przez jednostki na to prawo przed organami administracyjnymi i sądami krajowymi. Omówione zostaną kwestie związane z wyborem właściwego roszczenia procesowego, a także przesłanek realizacji prawa do zwrotu, jak również wyjątki od obowiązku wykonania tego prawa. Przeprowadzona analiza koncentrować się będzie na określeniu wymogów dotyczących realizacji prawa do zwrotu przed sądami krajowymi wynikających z prawa unijnego. Rozdział 5 poświęcony jest zagadnieniu zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym

w orzecznictwie polskich sądów. W rozdziale tym przedstawione zostaną dotychczasowe stanowiska sądów polskich (ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych) odnośnie do samego pojęcia „prawo do zwrotu”, jak też praktycznych aspektów jego wykonania. Przeprowadzona w tym rozdziale analiza orzecznictwa ma na celu przedstawienie przyjętego przez polskie sądy sposobu rozumienia unijnego uprawnienia do zwrotu oraz zobrazowanie dotychczasowych i potencjalnych problemów z realizacją prawa do zwrotu poboru podatków z naruszeniem prawa UE za pomocą środków ochrony prawnej przewidzianych w prawie polskim. W końcowej części przedstawione zostaną wnioski wynikające z przeprowadzonej analizy potwierdzające tezę o szczególnym charakterze prawa do zwrotu jako unijnego prawa podmiotowego. Sformułowane zostaną także postulaty i wnioski *de lege lata* oraz *de lege ferenda* dotyczące zapewnienia właściwej ochrony sądowej tego uprawnienia unijnego w polskich przepisach proceduralnych.

Prowadzone rozważania i wnioski oparte są na następującym materiale badawczym:

- 1) orzeczeniach TS dotyczących problematyki zwrotu kwot pobranych nienależnie (ze szczególnym uwzględnieniem zwrotu podatków krajowych);
- 2) piśmiennictwie polskim i reprezentatywnym zagranicznym dotyczącym problematyki prawa do zwrotu kwot podatków pobranych z naruszeniem prawa UE;
- 3) orzecznictwie polskich sądów administracyjnych oraz TK dotyczącym prawa do zwrotu nienależnie pobranych podatków.

Rozwój prawa do zwrotu w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości uwzględnia szeroki zakres czasowy, obejmujący ponad 40 lat. W związku ze zmianami w strukturze organów UE, jak również towarzyszącą kolejnym zmianom traktatów zmianą nazewnictwa, w niniejszym opracowaniu przyjęto następujące założenia:

- 1) określenie „prawo unijne” oraz „prawo UE” oznacza każdorazowo porządek prawny obowiązujący na danym etapie rozwoju Unii Europejskiej. Pojęcia „prawo wspólnotowe”, „prawo Wspólnot” itp. powoływane są wyłącznie w przypadku, gdy jest to konieczne dla prowadzonych rozważań oraz we fragmentach stano-

wiących cytaty z orzecznictwa Trybunału, treści aktu prawnego lub literatury;

- 2) oryginalne nazwy instytucji UE, nazwy aktów prawnych itp. pozostawiono w przypadku cytowania, w innych przypadkach stosowana jest obecna nazwa instytucji;
- 3) orzeczenia TS są powoływane w jednolity sposób, zgodnie z przyjętym wzorem⁶. W przypadku orzeczeń TS oraz orzeczeń polskich sądów administracyjnych zrezygnowano z podawania miejsca publikacji w wersji papierowej ze względu na powszechną dostępność orzeczeń w bazach internetowych prowadzonych przez te sądy⁷.

Niniejsza praca nie powstałaby, gdyby nie życzliwa i cierpliwa opieka Promotora, Pana Prof. Romana Hausera, któremu tą drogą składam serdeczne podziękowania. Należą się one także Recenzentom rozprawy doktorskiej, obronionej na Wydziale Prawa i Administracji UAM w Poznaniu, której ta monografia jest znacznie zmienioną i uzupełnioną wersją: Panu Prof. Dawidowi Miąsikowi z INP PAN w Warszawie i Panu Prof. Zygmuntowi Niewiadomskiemu z SGH w Warszawie. Cała odpowiedzialność za analizy, twierdzenia i oceny zawarte w tej książce spoczywa na mnie.

Warszawa, lipiec 2021

⁶ Przy pierwszym cytowaniu powoływane jest pełne oznaczenie orzeczenia TS np. „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”. Przy kolejnych powołaniach stosowana jest forma skrócona np. „wyrok C-26/62, van Gend & Loos”.

⁷ Orzeczenia TS dostępne na stronie TSUE pod adresem: <http://www.curia.europa.eu>. Jako publikator podana jest tzw. europejska sygnatura orzeczenia. Orzeczenia polskich sądów administracyjnych dostępne są w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA) na stronie internetowej NSA pod adresem <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

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 dzielanej/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*.

prawem UE a prawem krajowym jako systemami współlistniejącymi i wzajemnie się uzupełniającymi. System prawa UE nie jest bowiem systemem zupełnym, a jego oddziaływanie na prawo krajowe poszczególnych państw członkowskich wyznacza przede wszystkim zasada przyznania (art. 5 TUE)¹⁰. Nawet na obecnym etapie rozwoju prawa unijnego zakres stosunków prawnych, w których zastosowanie znajdują materialnoprawne przepisy prawa unijnego, wciąż jest znacznie szerszy niż ten, w którym uprawnieniom do podejmowania norm o charakterze materialnoprawnym towarzyszy kompetencja UE do stanowienia jednolitych norm procesowych. Wskazany podział kompetencji powoduje, że system ochrony prawnej uprawnień wynikających z prawa UE jest niekompletny i zróżnicowany w zależności od konkretnego uprawnienia (prawa), jakie jednostki mogą wywodzić z przepisów prawa unijnego. Inaczej mówiąc, o ile kompetencja UE do przyznawania praw i nakładania obowiązków na jednostki i organy państwa obejmuje praktycznie wszystkie dziedziny określone w traktatach, o tyle możliwość wprowadzenia jednolitych zasad ochrony takich uprawnień ograniczona jest jedynie do niektórych z nich. W konsekwencji stopień i zakres ochrony przyznany konkretnemu uprawnieniu unijnemu wyznacza to, na ile ustawodawstwo UE może wpływać na treść środków procesowych przewidzianych w danym prawie krajowym jako właściwe dla ochrony określonych praw podmiotowych (czy ogólniej praw).

Ponadto unijny system ochrony uprawnień jest w znacznym stopniu zdecentralizowany. Konsekwencją przyjętego podziału kompetencji jest przerzucenie zasadniczego ciężaru zapewnienia właściwego stosowania i wykonywania uprawnień wywodzonych z prawa UE na organy (sądowe i administracyjne) państw członkowskich¹¹.

¹⁰ Zob. szerzej np. J. Barcz, *Zasady podziału kompetencji i rodzaje kompetencji Unii Europejskiej* [w:] *Od lizbońskiej do postlizbońskiej Unii Europejskiej. Główne kierunki reformy ustrojowej procesu integracji europejskiej*, Warszawa 2020; A. Wyrozumska, *Zasada przyznania kompetencji* [w:] J. Barcz, M. Górka, A. Wyrozumska, *Instytucje i prawo Unii Europejskiej. Podręcznik dla kierunków prawa, zarządzania i administracji*, Warszawa 2017; J. Roszkiewicz, *O technikach wykładni przepisów kompetencyjnych w prawie Unii Europejskiej*, EPS 2021/6, s. 4 i n.

¹¹ W doktrynie trafnie wskazuje się, że stworzenie unijnego systemu administracji centralnej obejmującego zarówno organy administracyjne, jak i organy sądowe, posia-

Dla dalszych rozważań istotne jest poczynienie pewnych uwag ogólnych dotyczących wpływu prawa UE na poziom ochrony prawnej uprawnienia unijnego w sytuacji, w której kompetencja UE ogranicza się do przyznania jednostkom uprawnienia wywodzonego z prawa UE, a nie obejmuje możliwości określenia jednolitego unijnego środka ochrony prawnej takiego uprawnienia. To bowiem w tego rodzaju sytuacjach kwestie wzajemnego oddziaływania i współdziałania norm prawnych wywodzonych z prawa UE i z prawa krajowego są szczególnie istotne dla analizy systemu ochrony uprawnień unijnych. Ponadto jest to sytuacja najczęściej występująca w praktyce, a pewne podstawowe zasady dotyczące zakładanego systemu środków ochrony prawnej tworzyły się przy okazji rozstrzygania problemów związanych z wykonaniem prawa do zwrotu nienależnie pobranych kwot.

Sytuacja, w której kompetencje UE ograniczają się do określenia zasadniczych elementów konstrukcyjnych określonego prawa (uprawnienia) jednostki, powoduje, że zasadnicze kwestie związane z jego wykonaniem (zapewnieniem właściwych środków ochrony prawnej takiego uprawnienia), zgodnie z zasadą zdecentralizowanego wykonania, należą do obowiązków państw członkowskich. Takie rozwiązanie rodzi oczywiste wątpliwości co do możliwości zapewnienia jednolitego i skutecznego wykonania uprawnień unijnych na obszarze całej Unii Europejskiej, a jednocześnie pytanie, na ile prawo unijne może – przynajmniej pośrednio – oddziaływać na krajowe rozwiązania proceduralne mające służyć wykonaniu uprawnień unijnych przed krajowymi organami sądowymi i administracyjnymi.

Przy odpowiedzi na tak postawione pytanie trzeba uwzględnić fakt, że rozwój prawa unijnego jest procesem dynamicznym. Ewolucja unijnego systemu prawnego powoduje, że prawo unijne zaczyna coraz silniej oddziaływać także na kwestie związane z funkcjonującym w danym państwie członkowskim systemem ochrony uprawnień jednostek. Two-

dającego kompetencję w zakresie wykonywania prawa UE oraz rozpatrywania sporów, wiążące się z wykonaniem uprawnień unijnych, jest zarówno niemożliwe, jak i niecelowe oraz stałoby w sprzeczności z fundamentalnymi zasadami funkcjonowania UE w obecnym kształcie – zob. N. Półtorak, *Ochrona uprawnień...*, s. 39 i powołane tam piśmiennictwo.

zenie się unijnych gwarancji wiązało się z wykształceniem pojęcia autonomii proceduralnej państw członkowskich. Pomimo istniejących rozbieżności co do zakresu i definicji tego pojęcia¹², określenie to będzie rozumiane jako właściwość prawa krajowego do określenia sposobów wykonania (zapewnienia ochrony) uprawnieniu wywodzonemu z prawa unijnego. W zakresie tak rozumianej autonomii proceduralnej państw członkowskich mieścić się będzie kompetencja do określenia procedur, środków procesowych oraz przewidzianych w prawie krajowym przesłanek, trybu oraz zasad występowania z krajowymi środkami procesowymi w celu wykonania (ochrony) uprawnienia wywodzonego z prawa UE. Stworzeniu pojęcia autonomii proceduralnej towarzyszyło sformułowanie podstawowych gwarancji efektywnego (skutecznego) dochodzenia uprawnień unijnych w procedurach krajowych. Uznając właściwość prawa krajowego do określenia środków procesowych, w drodze których można dochodzić wykonania (ochrony) uprawnień unijnych, Trybunał określił jednocześnie dwa podstawowe warunki wyznaczające granice autonomii proceduralnej, określane jako zasada skuteczności oraz zasada równoważności. Stanowią one klasyczne ograniczenia zasady autonomii proceduralnej i jednocześnie wyznaczają podstawowe granice możliwej ingerencji prawa UE w sposób kształtowania systemu ochrony praw jednostek w poszczególnych państwach członkowskich. W takim klasycznym ujęciu wpływ prawa UE można scharakteryzować jako integrację negatywną, tj. usuwanie istniejących przeszkód (zagrożeń) dla realizacji celów zakładanych przez UE. Inaczej mówiąc, prawo UE może istotnie wpływać na krajowe środki procesowe w sytuacji, w której środki te, właściwe dla ochrony uprawnienia unijnego, nie spełniają wymogów wynikających z prawa UE. W tym

¹² W literaturze polskiej zob. np. S. Biernat, *Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości* [w:] *Studia z prawa Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, Kraków 2000, s. 27 i n.; A. Wróbel, *Autonomia proceduralna państw członkowskich. Zasada efektywności i zasada efektywnej ochrony sądowej w prawie Unii Europejskiej*, RPEiS 2005/1, s. 35 i n.; Z. Kmiecik, *Zasada autonomii proceduralnej państw członkowskich UE i jej konsekwencje dla procesu orzekania przez sądy administracyjne i organy administracji publicznej*, ZNSA 2009/2, s. 9 i n.; M. Domańska, *Implementacja dyrektyw unijnych przez sądy krajowe*, Warszawa 2014, rozdział 6.1; M. Taborowski, *Konsekwencje naruszenia prawa Unii Europejskiej przez sądy krajowe*, Warszawa 2012, s. 48 i n.; N. Półtorak, *Ochrona uprawnień...*, s. 61 i n.

kontekście zasady skuteczności oraz równoważności stanowią środek zapewnienia fundamentalnej zasady efektywności prawa UE.

Zasada autonomii proceduralnej oznacza więc swobodę państwa członkowskiego do wyboru określonego rodzaju procedury, zasad i przesłanek występowania z określonym środkiem procesowym jako właściwego dla ochrony określonego uprawnienia unijnego. Granice tej swobody wyznacza prawo unijne. Niezbędne jest zapewnienie, że krajowy środek procesowy będzie zapewniał możliwość uzyskania rzeczywistej ochrony (zasada skuteczności)¹³ oraz że uprawnienia unijne będą – w kontekście ochrony prawnej – podlegały analogicznym zasadom procesowym – jak porównywalne uprawnienia wywodzone z prawa krajowego (zasada równoważności/ekwiwalentności)¹⁴. Takie klasyczne ujęcie pojęcia autonomii proceduralnej zakładało, że prawo UE jedynie w ograniczony sposób ingeruje w system środków ochrony prawnej przewidziany w danym państwie członkowskim. Ograniczenia wynikające z zasad skuteczności i równoważności sugerowały, że konieczność modyfikacji zasad procesowych ze względu na wymogi prawa UE dotyczyć będzie szczególnych przypadków, w których dany środek procesowy nie zapewnia w ogóle możliwości praktycznego wykonania konkretnego uprawnienia bądź też określa dyskryminujące zasady jego wykonania w stosunku do porównywalnych roszczeń krajowych¹⁵. W tym zakresie zasady unijne stanowią w istocie adaptację ogólnych zasad oceny właściwego charakteru środka procesowego dla realizacji celu ochronnego danego uprawnienia, które stanowią podstawowe gwarancje każdego efektywnego systemu prawnego (np. art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji RP).

¹³ Omówienie tej zasady zob. np. K. Kowalik-Bańczyk, *Zasada skuteczności prawa unijnego*, EPS 2006/5, s. 10 i n.

¹⁴ Omówienie tej zasady zob. np. P. Brzeziński, *Zasada ekwiwalentności w prawie Wspólnot Europejskich*, EPS 2007/6, s. 35 i n.

¹⁵ Zob. T. Tridimas, *The General Principles of EC Law*, Oxford 1999, s. 280–281.

1.3. Prawo do zwrotu a wykonanie prawa do zwrotu

Przyjęte powyżej rozumienie podstawowych pojęć pozwala zdefiniować prawo do zwrotu podatku pobranego niezgodnie z prawem unijnym jako unijne prawo podmiotowe publiczne. Prawo to łączy w sobie elementy prawa o charakterze materialnym (określone uprawnienie jednostek w stosunku do państwa) oraz uprawnienia o charakterze procesowym (obowiązek zapewnienia odpowiedniej ochrony tego prawa w praktyce). Dodatkowo zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej obowiązek określenia właściwych środków ochrony prawnej oraz procedur dochodzenia zwrotu spoczywa na państwie członkowskim, a właściwe roszczenie musi być przewidziane w prawie krajowym. Ze względu na taki „mieszany” czy też szeroki charakter uprawnienia unijnego zasadne wydaje się odróżnienie elementów tworzących istotę tego prawa od zagadnień związanych z zapewnieniem jego ochrony. W celu zapewnienia większej przejrzystości opracowania w dalszych rozważaniach używane będą pojęcia „prawo do zwrotu” oraz „wykonanie prawa do zwrotu”. Celem wprowadzonego rozróżnienia jest zaakcentowanie tych elementów konstrukcyjnych prawa do zwrotu, które ściśle wiążą się z podmiotem, adresatem oraz treścią prawa do zwrotu oraz – osobno – elementów związanych z wyborem właściwego roszczenia oraz procedurą dochodzenia ochrony tego prawa w praktyce. Oczywiście pojęcia te – jako wprowadzone rozróżnienie elementów jednego prawa podmiotowego publicznego – wzajemnie się przenikają i uzupełniają i nie zawsze ich rozróżnienie będzie do końca możliwe i zasadne.

Inspiracją do wprowadzenia ww. pojęć jest zaproponowane przez N. Półtorak wyróżnienie elementu „materialnego” oraz „formalnego” prawa podmiotowego. Zgodnie z tym poglądem element materialny wynikający z jego treści i zakresu określany będzie jako „prawo do zwrotu”, natomiast element formalny, tj. żądanie ochrony i wykonania prawa w określonym postępowaniu, przedstawiany będzie jako „wykonanie prawa do zwrotu”¹⁶.

¹⁶ N. Półtorak, *Ochrona uprawnień...*, s. 31.