

MARIUSZ POPLAWSKI

doktor

adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego

Prodziekan Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Rzeczpospolita Polska

Zwrot podatku jako instrument realizacji polityki podatkowej państwa

Uwagi ogólne

Zwrot podatku jest instrumentem, który może być postrzegany jako uprawnienie do uzyskania od fiskusa pewnej należności pieniężnej przez określony podmiot. W ujęciu technicznym jest to czynność materialno-techniczna, polegająca na przekazaniu określonemu podmiotowi kwoty podatku przez podmiot reprezentujący fiskusa lub też może być to pojęcie, rozumiane jako kwota podatku przekazywana przez fiskusa określonemu podmiotowi (także ujęcie techniczne)¹.

Powstanie tego uprawnienia zależne jest od spełnienia dwóch przesłanek, które stanowią o istocie tej instytucji. Po pierwsze, musi dojść do zapłaty podatku, w konsekwencji czego następuje wygaśnięcie, ciężącego na podatniku, zobowiązania podatkowego. Po drugie, zwrotowi podatku musi towarzyszyć spełnienie przez dany podmiot warunków określonych w przepisach prawa podatkowego². Uprawnienie to przysługuje bowiem jedynie w przypadku, gdy w tych regulacjach znajduje się wyraźny przepis umożliwiający powstanie i ustalenie zwrotu. Przepisy materialne, które wprowadzają instytucję zwrotu podatku, określają często także szczegółowe kwestie z nią związane, m.in. warunki, jakie powinny być spełnione, tryb oraz terminy zwrotu podatku, czy konsekwencje niezwrócenia podatku w terminie. Wśród warunków stanowiących podstawę zwrotu podatku, można wyróżnić przesłanki mające charakter podmiotowy (wskazanie, komu przysługuje oraz kto go dokonuje), jak i przedmiotowy (m.in. w jakim podatku można uzyskać zwrot). Z drugiej strony wyodrębnić można warunki mające charakter formalny (np. konieczność złożenia wniosku o zwrot podatku), a także materialny (np. wykazanie, że podatek został zapłacony).

Zwrot podatkowy może pełnić kilka następujących funkcji: zapewniać neutralność podatku od towarów i usług, zabezpieczać przed powstaniem podwójnego opodatkowania, a także wprowadzać preferencje podatkowe. Biorąc pod uwagę przedmiot niniejszego opracowania, w dalszej jego części szczególna uwaga poświęcona będzie zwrotowi podatku kreującemu preferencje. Realizacja pozostałych funkcji

1 M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009.

2 M. Popławski, Charakter prawny instytucji zwrotu podatku, „Państwo i Prawo” 2007, nr 9, s. 86.

przez zwroty podatku jest bowiem immanentnym elementem konstrukcji w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. W konsekwencji modyfikacje czy wprowadzenie nowych zwrotów, które miałyby pełnić te funkcje, wydaje się niemożliwe, gdyż mogłoby to wypaczyć charakter danego świadczenia. Nie ma więc potrzeby analizowania tych zwrotów przez pryzmat możliwości ich wykorzystania jako instrumentów realizacji polityki podatkowej państwa, służącej m.in. do walki z kryzysem gospodarczym. Zwrot podatku może być więc wykorzystywany do realizacji tego zadania jedynie, gdy pełnić on będzie funkcję preferencji podatkowej.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie zwrotów podatku jako instrumentów prawnych, które mogą być wykorzystywane do prowadzenia polityki podatkowej państwa, mającej na celu wsparcie określonych podmiotów. W opracowaniu zaprezentowane zostaną cele, które mogą być realizowane za pośrednictwem tego instrumentu, jak i niektóre elementy związane z konstrukcją tych zwrotów. Podjęta zostanie także próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy wskazane instrumenty mogą być skutecznie wykorzystywane przez państwo w walce z kryzysem gospodarczym.

1. Zwrot podatku jako instrument wprowadzający preferencję podatkową

Zwrot podatku może służyć do realizacji polityki państwa przez wprowadzanie preferencji przysługujących określonym podmiotom czy wspierania określonych rodzajów działalności. Nie mamy do czynienia z takim przypadkiem, gdy zwrot dotyczy nadpłaconego, nie zaś prawidłowo pobranego podatku. Sytuacja taka bowiem nie stanowi żadnej preferencji, lecz służy najczęściej naprawie błędów związanych z nienależnym poborem podatku. Problem taki powstał m.in. w podatku akcyzowym od samochodów osobowych, sprowadzanych do Polski z innych krajów UE. W wyroku z dnia 18 stycznia 2007 roku ETS (sygn. C-313/05) uznał, że niedopuszczalna jest dyskryminacja podatkowa samochodów sprowadzonych do Polski z któregośkolwiek z państw UE w taki sposób, że płacona od nich akcyza jest wyższa od tej, jaką trzeba byłoby zapłacić od takiego samego auta kupionego w kraju. W uzasadnieniu wyroku wskazano na konieczność respektowania przez państwa członkowskie, w tym także na gruncie podatku akcyzowego, zasad prawa wspólnotowego, takich jak swobodny przepływ towarów i usług, i związany z nim zakaz dyskryminacji celnej towarów z innych państw członkowskich (art. 25 Traktatu WE), dyskryminacji ilościowej importu (art. 28 Traktatu WE) oraz dyskryminacji podatkowej towarów (art. 90 oraz art. 25 Traktatu WE). W związku z tym orzeczeniem ETS, polski ustawodawca uregulował kwestię dotyczącą zwrotu nadpłaty, która powstała w rezultacie bezpodstawnego poboru podatku akcyzowego, w ustawie z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrz-wspólnotowego albo importu samochodu osobowego, określając m.in. sposób liczenia wysokości należnej nadpłaty.

Konstrukcja zwrotów podatku może stanowić formę wsparcia w sytuacjach, w których klasyczne formy przyznawania preferencji podatkowych (ulgi i zwolnienia) nie mogą w pełni zrealizować określonych celów. Zwrot podatku jest odrębną

od ww. preferencji konstrukcją, wykorzystywaną przy kreowaniu preferencji podatkowych. Świadczą o tym następujące elementy.

Po pierwsze, istotą zwolnień podatkowych jest to, że ich stosowanie nie prowadzi do przekształcenia się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. Zastosowanie zwolnienia podatkowego nie może więc w konsekwencji prowadzić także do powstania obowiązku zapłaty podatku, który musi wynikać z ciężącego na podatniku zobowiązania podatkowego. Istota zwrotu podatku opiera się natomiast, o czym była mowa wyżej, na przesłance, że podatek ciężący na podatniku musi najpierw zostać przez niego zapłacony, a następnie – po spełnieniu określonych warunków przez podmiot uprawniony do zwrotu, podatek może być zwrócony.

Po drugie, przedmiotowy zwrot podatku, w odróżnieniu od ulg i zwolnień, nie może być traktowany jako element konstrukcyjny podatku. Związane jest to z faktem, że zwrot ten nie może kształtować czy modyfikować zobowiązania podatkowego podatnika.

Po trzecie, zwrot podatku może odnosić się do podatników w sensie prawnym, ale i ekonomicznym, podczas gdy ulgi i zwolnienia podatkowe mogą być wykorzystywane jedynie w stosunku do podatników w znaczeniu prawnym.

Zastosowanie zwrotu podatku, nie zaś ulg czy zwolnień, może być uzasadnione, gdy trzeba wskazać przesłanki jego stosowania, jakie mogą zaistnieć jedynie po zapłacie podatku lub też, gdy określona preferencja ma być przyznana każdemu podmiotowi, w tym podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku, a nie był podatnikiem w sensie prawnym. Jeśli istnieje możliwość takiego określenia w przepisach prawa podatkowego warunków, których spełnienie może nastąpić przed zapłatą podatku, zastosowanie powinny mieć klasyczne preferencje (ulg i zwolnienia), których stosowanie jest z pewnością mniej pracochłonne i kosztowne. Ich funkcjonowanie nie wymaga bowiem podejmowania czynności przez organ podatkowy ani przez podatnika, zmierzających do określenia kwoty podatku do zwrotu, a następnie dokonania zwrotu należnego podatku.

Instrument zwrotu podatku został wykorzystany przez polskiego ustawodawcę w kilkunastu przypadkach, zwłaszcza w podatku akcyzowym, podatku od towarów i usług, ale także w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku od środków transportowych³. W tym miejscu przedstawione zostaną jedynie niektóre z tych rozwiązań, w szczególności te, które pełnią obecnie lub odgrywały w przeszłości doniosłą rolę fiskalną, a także te, mające w założeniu działać stymulacyjnie na określone podmioty.

Po pierwsze, wprowadzono zwrot podatku odnoszący się do niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym⁴. Przysługiwał on osobom fizycznym, które mogły wystąpić o zwrot części wydatków poniesionych na zakup materiałów budowlanych w związku z budową budynków lub lokali mieszkalnych

3 M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku... *op. cit.*

4 Ustawa z dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym.

w systemie gospodarczym, tj. bez pośredników, developerów⁵. Celem tej regulacji było stworzenie instrumentu osłonowego, łagodzącego skutki podwyżek stawki podatku od towarów i usług na niektóre materiały budowlane, ze stawki 7% do 22% dla inwestorów indywidualnych, którzy ponoszą wydatki związane z budową budynku mieszkalnego oraz remontem budynku (lokalu) mieszkalnego, w związku z ograniczeniem możliwości korzystania z ulg mieszkaniowych w systemie podatkowym. Przedmiotowa ustawa miała w założeniu tworzyć system umożliwiający inwestorom kompensatę zwiększonych wydatków mieszkaniowych. Regulacja ta dotyczyła wydatków ponoszonych w okresie przejściowym (od dnia 1 maja 2004 r. do końca 2007 r.)⁶. Jak z tego wynika, przedmiotowy zwrot, będąc instrumentem neutralizującym zwiększenie wysokości podatku, pełnił przede wszystkim funkcję preferencji podatkowej. Na podstawie przeprowadzonych badań stwierdzono, że cel stawiany tej instytucji został przez nią spełniony⁷. W 2007 r. zwrot ten został przekazany podmiotom uprawnionym na kwotę blisko 600 mln złotych. Potwierdza to, jak się wydaje, iż przyznanie tej preferencji w istotny sposób wpłynęło na obniżenie ciężaru ekonomicznego, związanego z wydatkami ponoszonymi na cele mieszkaniowe i stanowiło przez to dla grupy ponad 400 tys. osób istotny instrument osłonowy, łagodzący podwyższenie stawki podatku od towarów i usług na materiały budowlane⁸.

Po drugie, zwrot podatku wprowadzono w ustawie z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Na podstawie tego aktu można ubiegać się o zwrot różnicy między podatkiem dochodowym należnym, wynikającym z zeznania lub decyzji określającej, a kwotą podatku za dany rok, która może być wykazana przez podatnika w oparciu o art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jego istotą było zmniejszenie obciążeń podatkiem dochodowym od osób fizycznych w Polsce, w wyniku zrównania zasad opodatkowania dochodów bez względu na kraj, w którym te dochody zostały osiągnięte⁹. Przepisy tego aktu dotyczą bowiem wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, uzyskujących dochody w państwach, z którymi Polska zawarła umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu z metodą proporcjonalnego odliczenia, jako metodą eliminacji podwójnego opodatkowania (np. Stany Zjednoczone Ameryki oraz Wielka Brytania do końca 2007 r.). Podmioty te, co do zasady, obciążone były wyższym podatkiem od dochodów uzyskanych zagranicą, w porównaniu do osób pracujących w państwach, z którymi wiązała Polskę metoda wyłączenia z progresją (np. Republika Federalna Niemiec). W tym celu wprowadzono instytucję umorzenia zaległości podatkowych oraz zwrotu podatku. Pierwsza z nich dotyczy podatników, którzy pracując za granicą, nie rozliczali w ogóle podatku w Polsce. Drugi instru-

5 J. Buziewski, Zwrot VAT od wydatków budowlanych – nowe przepisy, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 10, s. 9, gdzie przedstawiono konstrukcję tego zwrotu oraz D. Sosnowska, Wyludzenie zwrotu podatku VAT za materiały budowlane (art. 76a KKS), „Jurysta” 2007/5, s. 26 i n., gdzie przedstawiono regulację karną skarbową związaną z wyludzeniem zwrotu za materiały budowlane.

6 http://orka.sejm.gov.pl/proc4.nsf/projekty/2967_p.htm.

7 M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku... *op. cit.*

8 *Ibidem*

9 Wynika to z uzasadniania do projektu tej ustawy; zob. <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/548.htm>

ment dotyczy natomiast podatników, którzy zapłacili już podatek obliczony wg metody proporcjonalnego odliczenia. Trudno jest bowiem uzasadnić sytuację, w której ten, kto rzetelnie rozliczył się z fiskusem, na skutek korzystnych dla podatników zmian prawa z mocą wsteczną będzie w gorszej sytuacji finansowej niż ci, którzy tej daniny nie zapłacili, a więc faktycznie pozostawali w zwłoce i naruszyli przepisy prawa podatkowego. Zwrot podatku będzie więc prowadził do wyrównania sytuacji obu kategorii podatników, tj. tych, którzy do tej pory nie rozliczyli dochodu uzyskanego zagranicą oraz tych, którzy wypełnili ciężące na nich obowiązki podatkowe. Zwrot ten jest niewątpliwie preferencją podatkową, związaną z zastosowaniem korzystniejszej metody opodatkowania dochodów uzyskanych z zagranicy.

Po trzecie, zwrócić należy uwagę na zwrot występujący w podatku akcyzowym, który jest związany z olejem napędowym wykorzystywanym do produkcji rolnej¹⁰. Przysługuje on posiadaczowi użytków rolnych, który posiadając faktury VAT potwierdzające nabycie oleju napędowego, wystąpi do wójta, burmistrza lub prezydenta ze stosownym wnioskiem. Celem wprowadzenia ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, było obniżenie kosztów ponoszonych przez użytkowników gruntów rolnych prowadzących na nich produkcję rolną. Dokonano tego poprzez umożliwienie producentom rolnym uzyskiwania zwrotu części podatku akcyzowego, płaconego przez nich przy nabywaniu oleju napędowego, wykorzystanego do produkcji rolnej. Wprowadzenie pomocy finansowej dla producentów rolnych w formie zwrotu części podatku akcyzowego uzasadnione jest potrzebą zwiększenia konkurencyjności polskich gospodarstw rolnych na wspólnotowym rynku. Pomoc dla rolników w tej formie funkcjonuje w innych państwach członkowskich, co sprzyja rozwojowi i konkurencyjności rolnictwa tych krajów¹¹. Zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązania mają więc na celu obniżenie kosztów produkcji rolniczej producentów rolnych, prowadzących produkcję rolną na obszarze Polski, przez częściowy zwrot podatku akcyzowego¹². Rozwiązanie to jest zgodne z dyrektywą Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej¹³. Na podstawie tego aktu państwa członkowskie mogą stosować minimalną stawkę akcyzy do produktów energetycznych i elektryczności, używanych w rolnictwie, ogrodnictwie, hodowli ryb i leśnictwie, w tym do olejów napędowych. Podkreślić należy, że stosowanie minimalnej stawki akcyzy na olej napędowy zużywany do celów rolniczych jest więc fakultatywne oraz, że państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienia lub obniżki w poziomach opodatkowania określonych w prawie wspólnotowym, m.in. przez refundowanie całości lub

10 Ustawa o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej z dnia 10 marca 2006 r. oraz rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 31 maja 2006 r. w sprawie wzoru wniosku o zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej i rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 6 listopada 2007 r. w sprawie stawki zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej na 1 litr oleju w 2008 r.

11 Wynika to z uzasadnienia do ustawy wprowadzającej niniejszy zwrot; zob. szczegóły na: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruk/284>, s. 1.

12 <http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruk/284>, s. 6.

13 Dz.U. UE. L. 2003.283.51.

części kwoty opodatkowania. Możliwość ta jest realizowana w różny sposób. W Republice Federalnej Niemiec i Republice Czeskiej stosowany jest system, polegający na zwrocie części podatku zapłaconego przy zakupie oleju napędowego, na wniosek prowadzącego gospodarstwo rolne. W Republice Słowackiej natomiast funkcjonuje system stosowania preferencyjnych stawek akcyzy na paliwa napędowe, zużywane w rolnictwie¹⁴.

Instrument ten pełni szczególną rolę. Biorąc pod uwagę „Roczne zbiorcze zestawienie rzeczowo-finansowe z realizacji wypłat producentom rolnym zwrotu podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej za 2007 r. przygotowane na podstawie sprawozdań przekazanych przez wojewodów”, łączna kwota zwrotu sięga prawie 260 mln zł¹⁵. Podkreślić przy tym należy, iż podmioty uprawnione do tej preferencji nie skorzystały z niej w pełnym zakresie. Świadczy o tym m.in. zestawienie użytków rolnych, zgłoszonych we wniosku o zwrot podatku, z powierzchnią gruntów znajdujących się w gminie¹⁶. Z tej analizy wynika, że wykorzystanie tej instytucji miało miejsce w najmniejszym zakresie w województwie podkarpackim – 19%, a w największym – w opolskim – 61%. Po drugie, zwrócić należy uwagę, iż podmioty, które składały wnioski o zwrot, także nie w pełnym zakresie wykorzystywały przysługujące im limity zwrotów. Wynika to z zestawienia kolumny, przedstawiającej łączną kwotę rocznego limitu zwrotu (ok. 360 mln zł,) oraz łącznej kwoty dokonanego zwrotu podatku (ok. 260 mln zł).

Po czwarte, w podatku od środków transportowych funkcjonuje zwrot dotyczący środków transportowych, wykorzystywanych dla wykonywania przewozów w transporcie kombinowanym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej¹⁷. Celem wprowadzenia tej instytucji jest zachęcenie podatników do tego, aby wykorzystywali przy transporcie towarów, poza drogami, także kolej. Kwota zwrotu podatku uzależniona jest bowiem od liczby jazd z ładunkiem lub bez ładunku, wykonanych przez środek transportu w przewozie koleją, w danym roku podatkowym. Wysokość tego zwrotu zależy wprost proporcjonalnie od liczby dokonanych jazd w transporcie kombinowanym i wynosi od 25% do 100% zapłaconego podatku od pojazdu, który był wykorzystywany w tym transporcie. Zwrot ten jest więc częściowy lub pełny, w zależności od spełnienia wskazanego wyżej kryterium. Instrument ten, wprowadzając niższe opodatkowanie lub możliwość otrzymania zwrotu w całości zapłaconego podatku, jest niewątpliwie preferencją podatkową. Ma on przy tym charakter stymulacyjny, wpływający na zachowania proekologiczne podatników. Problem polega na tym, że przedmiotowy zwrot w praktyce nie pełni swojej funkcji. Jest to związane z brakiem odpowiedniej infrastruktury kolejowej, której istnienie jest niezbędnym elementem zastosowania tego zwrotu podatku.

14 <http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruku/284>, s. 2.

15 M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku... *op. cit.*

16 *Ibidem*

17 Art. 11a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

2. Wybrane zagadnienia dotyczące stosowania zwrotów podatku mających charakter preferencji podatkowych

Funkcjonowanie opisanych wyżej zwrotów podatkowych zależne jest od konstrukcji tej instytucji, jak i procedury, której zastosowanie umożliwi beneficjentowi uzyskanie odpowiedniego świadczenia. W tym miejscu zostaną przedstawione niektóre aspekty tej problematyki, wskazujące na charakter analizowanych instytucji.

W niektórych przypadkach ustawodawca wprowadza limit zwrotu. Oznacza to, że nie cała kwota zapłaconego podatku może być zwrócona, a jedynie jej część. Z taką sytuacją mamy do czynienia m.in. przy zwrocie podatku związanego z budownictwem mieszkaniowym oraz podatku akcyzowym, związanym z olejem napędowym wykorzystywanym do produkcji rolnej. Samo obliczenie przysługującego limitu zwrotu podatku wymaga od beneficjenta zwrotu lub organu podatkowego, który wylicza zwrot podatku w decyzji podatkowej, podjęcia dość skomplikowanych działań. Z sytuacją taką mamy do czynienia w pierwszym z ww. przypadków. Kwota zwrotu jest co do zasady równa 68,18% kwoty podatku od towarów i usług, wynikającej z faktur, nie więcej jednak niż 12,295% kwoty stanowiącej iloczyn określonej powierzchni użytkowej mieszkania (70 m² lub 30 m²) i odpowiednio liczonej ceny 1 m² powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego.

Kwotę zwrotu i limit zwrotu podatku, ustalane w oparciu o określone zmienne, przewiduje również konstrukcja ustawy z dnia 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Zgodnie z § 4 ust. 1 i 2 wskazanej ustawy, kwotę zwrotu podatku ustala się jako iloczyn ilości oleju napędowego zakupionego przez producenta rolnego, wynikającą z faktur VAT i stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, obowiązującej w dniu złożenia wniosku o zwrot podatku, w ramach rocznego limitu ustalonego w następujący sposób: iloczyn stawki zwrotu podatku na 1 litr oleju napędowego, liczby 86 oraz powierzchni użytków rolnych, będących w posiadaniu lub współposiadaniu producenta rolnego, określonej w ewidencji gruntów i budynków, według stanu na dzień 1 kwietnia danego roku.

Zauważyć należy, iż nawet dość skomplikowane mechanizmy obliczania wysokości zwrotu podatku nie stanowią praktycznego problemu w sytuacji, gdy ciężar jego obliczenia nie ciąży na beneficjencie. W zakresie zwrotu podatku akcyzowego, zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej, o uznanej kwocie zwrotu podatku orzeka właściwy organ w formie decyzji.

Szczególny tryb przyjęto w przypadku zwrotu osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym. Zwrot następuje na złożony w urzędzie skarbowym wniosek osoby fizycznej, którego elementy określa ustawa. Do wniosku dołącza się kopię pozwolenia na budowę albo – w przypadku remontu – dokumentu potwierdzającego tytuł prawny do budynku lub lokalu mieszkalnego oraz faktury dokumentujące poniesione wydatki. Mamy więc do czynienia z samodzielnym wyliczeniem kwoty zwrotu podatku przez osobę fizyczną i jeżeli prawidłowość złożonego wniosku nie budzi wątpliwości, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty wskazanej we wniosku bez wydawania decyzji. Jeżeli natomiast wniosek jest kwestionowany, w sprawie zwrotu podatku urząd skarbowy wydaje

stosowną decyzję. W praktyce mechanizm ten raczej się sprawdził, choć część wnioskodawców nie uzyskała zwrotu, o który się ubiegali lub uzyskali go, w zmodyfikowanej jednak wysokości. Z przeprowadzonych za 2007 r. badań wynika, że kwoty wykazywane w deklaracjach są przekazywane w 57% (wnioskowano o zwrot na kwotę ok. 780 mln. zł – przekazano zwrot bez wydawania decyzji na kwotę ok. 450 mln zł). Wnioski o zwrot na kwotę 180 mln zł zostały rozpatrzone odmownie, zwrot na kwotę 150 mln został określony w decyzjach, które de facto kwestionują deklaracje składane przez podatników¹⁸.

Rozstrzygnięcie o wysokości zwrotu podatku w drodze decyzji jest charakterystyczne, poza podatkiem akcyzowym (dotyczącym oleju napędowego), także w zakresie zwrotu podatku dochodowego od osób fizycznych, dokonywanego na podstawie ustawy z dnia 25 lipca 2008 r. o szczególnych rozwiązaniach dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz przy zwrocie podatku od towarów i usług podmiotom nieposiadającym siedziby, miejsca zamieszkania albo stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium RP, niezarejestrowanym w kraju na potrzeby tego podatku. W obu tych przypadkach wniosek o zwrot jest urzędowo określony. W innych wskazuje się jedynie, że wniosek musi być złożony na piśmie ze sprecyzowaniem elementów składowych oraz załączników, które powinny być złożone wraz z nim.

W niektórych przypadkach wnioski mogą być składane cyklicznie. Dotyczy to ww. zwrotu w podatku akcyzowym, czy w podatku od środków transportowych. W pierwszym przypadku wnioski składa się corocznie w dwóch terminach – od dnia 1 marca do dnia 31 marca i od dnia 1 września do dnia 30 września danego roku. W podatku od środków transportowych wniosek musi być złożony do końca marca roku następującego po roku podatkowym. W innych zaś przypadkach może być on złożony tylko jeden raz. Świadczy to o tym, że zwrot może być instrumentem stosowanym jako pomoc doraźna, incydentalna lub długofalowa i trwała.

Co do zasady zwrot podatku dokonywany jest przez organy podatkowe. Jedynie w wyjątkowych przypadkach zwrotu tego dokonują inne podmioty. Z taką sytuacją mamy do czynienia przy zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej. Generalnie właściwym w zakresie podatku akcyzowego jest naczelnik urzędu celnego, ale zwrot tego podatku dla producentów rolnych dokonywany jest przez wójtów, burmistrzów lub prezydentów miast. Podmioty te nie działają przy tym jako organy podatkowe¹⁹, lecz wykonują zadanie zlecone, a koszty z nim związane pokrywane są zryczałtowaną dotacją, uzyskiwaną za pośrednictwem wojewody z budżetu państwa. Co charakterystyczne, procedura dokonywania tego rodzaju zwrotu podatku odbywa się co do zasady na podstawie regulacji Kodeksu postępowania administracyjnego²⁰, a jedynie w bardzo wąskim zakresie w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej.

18 M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku... *op. cit.*

19 Takie uprawnienia przysługują im w zakresie podatków i opłat lokalnych.

20 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.).

W przypadku dwóch rodzajów zwrotu podatku – podatku od środków transportowych wykorzystywanych w transporcie kombinowanym oraz podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej – ustawodawca wprost w akcie normatywnym wskazuje na możliwość dokonania zwrotu podatku albo w gotówce, albo też na rachunek bankowy. O ile w tej drugiej sytuacji, tego rodzaju przepis jest zasadny, gdyż generalnie zwrot podatku akcyzowego oparty jest nie na przepisach Ordynacji podatkowej, lecz Kodeksu postępowania administracyjnego, o tyle w pierwszym ze wskazanym przypadków można mieć wątpliwości co do potrzeby umieszczenia w ustawie takiego przepisu. Jak już bowiem wcześniej wspomniano, wobec braku regulacji odrębnych, do zwrotu podatku stosuje się art. 77b Ordynacji podatkowej, który przewiduje zwrot w gotówce albo bezgotówkowy. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, w której zawarto konstrukcję zwrotu podatku od środków transportowych, nie ogranicza stosowania Ordynacji podatkowej, stąd wskazane w niej formy zwrotu są właściwe również w tej sytuacji.

W praktyce zwrot podatku przekazany wraz z oprocentowaniem, w sytuacji opóźnienia po stronie organu podatkowego (w wydaniu decyzji lub w dokonaniu zwrotu) nie ma miejsca, jak się wydaje, zbyt często. Można to uzasadnić na przykładzie zwrotu osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym. Z przeprowadzonych badań wynika, że oprocentowanie, związane z opieszałością organów, było przekazane zaledwie w 109 przypadkach, co – uwzględniając liczbę wniosków o zwrot tego świadczenia, których złożono ponad 400 tys. – wskazuje na znikomą skalę problemu. Potwierdza to kwota 2500 zł przekazanego w skali kraju oprocentowania²¹.

3. Zwrot podatku jako instrument walki z kryzysem gospodarczym

Z przedstawionych wyżej rozważań wynika, że zwrot podatku może stanowić formę preferencji podatkowych w sytuacjach, w których klasyczne formy takich preferencji (ulgi i zwolnienia) nie mogą zostać wykorzystane. Ma to miejsce, gdy przesłanki ich zastosowania mogą zostać spełnione przez beneficjenta po zapłacie podatku lub też, gdy preferencja ta ma zostać przyznana podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku, a nie był podatnikiem w sensie prawnym.

W trakcie kryzysu gospodarczego, cenna może być pomoc oferowana przedsiębiorcom, którzy potrzebują wsparcia na rozwój lub mogą mieć problemy z utrzymaniem miejsc pracy. Można sobie wyobrazić sytuację, w której takie podmioty mogą uzyskać zwrot zapłaconego podatku np. dochodowego, zapłaconego w danym roku, jeśli przeznaczą go w określonym czasie na inwestycje i rozwój firmy. Nie powinna być to jednak pomoc przyznawana każdemu przedsiębiorcy, a w szczególności dla firm, które nie rokują, że otrzymana przez nie pomoc zostanie właściwie wykorzystana. Kryteriami, które mogą stanowić podstawę odmowy przyznania zwrotu może być sytuacja, w której pracodawca zwolnił już pracowników lub zrobi to w określonym czasie. Pomoc ta nie powinna też dotyczyć przedsiębiorców, którzy

21 M. Popławski, *Instytucja zwrotu podatku...*, *op. cit.*

do tej pory nie radzili sobie z zobowiązaniami wobec państwa i mieli w określonym czasie zaległości podatkowe w podatkach lub składkach na ubezpieczenie społeczne. W ten sposób istnieje duża szansa, że uzyskane przez przedsiębiorców środki wzmocnią przedsiębiorstwo i w istotny sposób ograniczą negatywne skutki kryzysu gospodarczego.

Ze zwrotem, o którym mowa wyżej, wiąże się problem pomocy publicznej, który należy analizować pod kątem art. 87 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską. Z przepisu tego wynika, że wsparcie udzielone przez państwo, będzie pomocą publiczną jedynie w sytuacji, gdy będzie łącznie spełniało cztery warunki. Brak przy tym któregośkolwiek z nich eliminuje możliwość wystąpienia pomocy publicznej²². Przystoszenie jest więc pomocą publiczną, gdy:

- udzielane jest ono przez państwo lub ze środków państwowych,
- przedsiębiorca uzyskuje je na warunkach korzystniejszych od oferowanych na rynku,
- ma charakter selektywny (uprzywilejowuje określonego lub określonych przedsiębiorców albo produkcję określonych towarów),
- grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi Unii Europejskiej.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że zwroty podatkowe wprowadzające preferencje przysługujące określonym kategoriom przedsiębiorców, należałoby traktować jako formę pomocy publicznej. Oznacza to, iż w tym zakresie winny być stosowane odpowiednie regulacje zarówno prawa polskiego, jak i wspólnotowe, dotyczące tej materii.

Jednym ze sposobów zwiększenia dochodów budżetowych, który będzie mógł wykorzystać polski rząd w najbliższych latach, będzie podwyższenie podatków pośrednich (podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego). Wzrost tych świadczeń nie będzie tak odczuwalny dla podatników, jak podniesienie podatków dochodowych. Podwyższenie podatków bezpośrednich trudno jest sobie obecnie wyobrazić, z uwagi na ostatnie wypowiedzi Prezesa Rady Ministrów Donalda Tuska, w których wyraźnie podkreślał, że w 2010 r. podatki dochodowe nie wzrosną, a także ze względu na zbliżające się wybory prezydenckie i fakt, że od 2009 r. obniżono przecież stawki w podatku dochodowym od osób fizycznych. Z drugiej strony, wzrost obciążenia podatkowego, zwłaszcza w podatku akcyzowym, można uzasadnić koniecznością dostosowania tego świadczenia do standardów unijnych.

Wprowadzeniu wyższych stawek w podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowym towarzyszyć może zastosowanie zwrotu podatku, który nieść będzie określone preferencje podatkowe. Działanie to doprowadzi, z jednej strony, do zwiększenia dochodów budżetowych, z drugiej zaś będzie możliwa ochrona wymagających wsparcia określonych grup społecznych (np. osób o niskich dochodach). W tym celu nie będą mogły zostać wykorzystane klasyczne ulgi czy zwolnienia. Preferencje te mogą odnosić się jedynie do podatników, nie zaś podmiotów ponoszących ciężar

22 M. Popławski, Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 7, s. 31 i n.

ekonomiczny tych świadczeń. W tym miejscu kluczowe wydają się dwie kwestie. Po pierwsze, należy ustalić maksymalną kwotę, która może zostać przeznaczona z budżetu na realizację praw wynikających z wprowadzonych zwrotów podatku. Prawdopodobnie nie cała zaplanowana kwota do przekazania w formie zwrotów zostanie wykorzystana. Wiąże się to z wnioskowym trybem stosowania tej instytucji. Na tym etapie należy postanowić także, czy zwrot podatku ma być formą pomocy doraźnej (np. zwrot przyznany jedynie w danym roku), czy długotrwałej (np. przyznanie zwrotu w cyklu rocznym). Po drugie, należy precyzyjnie ustalić krąg adresatów tych preferencji tak, aby z pomocy skorzystać mogły jedynie podmioty tego wymagające. W tym celu istotne jest szczegółowe określenie warunków, które przesądzać będą o nabyciu uprawnienia stanowiącego podstawę dochodzenia należności podatkowych wobec Skarbu Państwa.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na wady ww. rozwiązania. Po pierwsze tworzony system jest bardziej skomplikowany, niż oparty na rozwiązaniu charakteryzującym się niższym opodatkowaniem i brakiem preferencji. Po drugie, mechanizm ten jest dość pracochłonny i kosztowny. W tej sytuacji niezbędne są określone działania organów zajmujących się zwrotem, polegające na m.in. weryfikacji wniosków, deklaracji, ewentualnym wyliczeniu kwoty zwrotu i wydawaniu decyzji przyznającej zwrot lub weryfikującej kwotę zwrotu, wskazaną przez wnioskodawcę. Nie sposób nie dostrzec wysiłku związanego z ww. działaniami, który musi ponieść także beneficjent zwrotu. Po trzecie, ze stosowaniem tych instrumentów wiąże się uszczerbek dochodów państwa.

Wnioski

Zwrot podatku jest uprawnieniem podatkowym, które stanowić może podstawę do uzyskania od fiskusa określonej należności pieniężnej przez określony podmiot. Dzięki tym instrumentom ustawodawca może wprowadzać preferencje, które nie mogą zostać zastąpione klasycznymi ulgami i zwolnieniami podatkowymi, szczególnie, gdy pomocą ma być objęty podmiot ponoszący ciężar ekonomiczny danego podatku, nie będący jednocześnie podatnikiem w sensie prawnym. Jak się wydaje, mechanizm ten może być stosowany przez państwo do ograniczenia negatywnych skutków wywołanych kryzysem gospodarczym. Funkcjonować on może jako samostanny instrument wsparcia określonych podmiotów (np. zwrot podatku dochodowego określonym kategoriom przedsiębiorców) lub uzupełniać inne mechanizmy (podwyższenia stawek w podatkach pośrednich), tak aby niwelować negatywne skutki wprowadzenia tych instrumentów.

Annotation

The tax refund is a tax ability, which can underlie obtaining pecuniary dues for definite subject from the state's budget. Apart from classic tax preferences, tax refunds can be granted for subjects who are charged with economic burden of a given tax, not being simultaneously a tax-payer in the legal sense. This mechanism seems to be applicable to reduce negative results caused by the economic crisis.