

# Financial Law Review

No. 1 (1)/2016  
quarterly

UNIVERSITY OF GDAŃSK • FACULTY OF LAW AND ADMINISTRATION  
<http://www.degruyter.com/view/j/flr>

## ODSZKODOWANIA WYPŁACANE PODATNIKOM Z TYTUŁU WYDANIA NIEZGODNEJ Z PRAWEM DECYZJI PODATKOWEJ – WYDATKI PUBLICZNE, KTÓRYCH MOŻNA UNIKNĄĆ

*Anna Drywa\**

### Streszczenie

Kategorią wydatków publicznych są między innymi środki przeznaczone na wypłacenie odszkodowań podatnikom, którzy zostali poszkodowani przez organy podatkowe na skutek wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Celem niniejszego artykułu jest zwrócenie uwagi na fakt, że są to wydatki, których można uniknąć.

Wynagrodzenie szkód stanowi jeden z fundamentów demokratycznego państwa prawa. Nie można przerzucać na podatnika ryzyka związanego ze sprawowaniem władzy.

---

\* Dr, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Gdański, e-mail: [a.drywa@prawo.ug.edu.pl](mailto:a.drywa@prawo.ug.edu.pl)

Wszystkie wyrządzone podatnikowi szkody związane z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej powinny zostać zrekompensowane. Dlatego minimalizowanie wysokości wypłacanych odszkodowań powinno następować poprzez zapobieganie naruszeniom prawa i podniesienie jakości legislacji podatkowej.

### **Słowa kluczowe:**

organ podatkowy, decyzja podatkowa, odszkodowanie, wydatki publiczne

### **Damages paid to taxpayers for issuing an unlawful tax decision – public expenditure which may be avoided (Abstract)**

One of the categories of public expenditure are, inter alia, funds intended to pay as compensation to taxpayers who have been harmed by the tax authorities as a result of issuing faulty tax decision. The purpose of this article is to draw attention to the fact that these are expenses that can be avoided.

Liability is one of the foundations of a democratic state of law. It is not permitted to hand over taxpayer risk associated with the exercise of power. All damages caused to the taxpayer as a consequence of faulty tax decision should be compensated. Therefore, minimizing the amount of compensation should be done by preventing contempt of the law and improving the quality of tax legislation.

### **Keywords:**

tax authority, tax decision, compensation, public expenses

### **Wprowadzenie**

Kategorią wydatków publicznych są między innymi środki przeznaczone na wypłacenie odszkodowań podatnikom, którzy zostali poszkodowani przez organy podatkowe na skutek wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Celem niniejszego artykułu jest zwrócenie uwagi na fakt, że są to wydatki, których można uniknąć. Wyeliminowanie sytuacji powodujących szkody w majątkach podatni-

ków jest niemożliwe, ale można podjąć działania, aby je przynajmniej zminimalizować.

Państwo ponosi odpowiedzialność za każde naruszenie prawa przez organy administracji publicznej. Organy stosujące prawo zobowiązane są do jego przestrzegania, działania na podstawie i w granicach prawa, ale zdarzać się mogą błędy. Trzeba jednak dążyć do minimalizowania ich. Instytucje prawne i procedury powinny być tak skonstruowane, aby zredukować możliwość wystąpienia działania niezgodnego z prawem. Aspekt prawny, jakość legislacji to jedynie część rozwiązania problemu. Należy dbać także o trwałość przepisów. Ponadto osoby pracujące w administracji powinny być dobrze merytorycznie przygotowane do wykonywania powierzonych im zadań, przechodzić profesjonalne szkolenia, a efekty ich pracy muszą być kontrolowane jeszcze na etapie prac nad rozstrzygnięciem.

Zasada odpowiedzialności odszkodowawczej jest jednym z filarów współczesnego państwa<sup>1</sup>. Stanowi instrument, który powinien równoważyć obywatelom ryzyko związane z wadliwym działaniem administracji publicznej. Uzasadniona jest potrzeba społeczeństwa do zabezpieczenia się przed ewentualnymi negatywnymi skutkami działań wiążących się z możliwością spowodowania uszczerbku<sup>2</sup>. Jednostka powinna zawsze uzyskać odszkodowanie, gdy poniesiona przez nią szkoda została spowodowana naruszeniem prawa przez organy je stosujące. Co więcej, procedura uzyskania tego odszkodowania musi być możliwie prosta, tak aby dochodzenie swoich praw przez poszkodowanego nie powodowało kolejnego uszczerbku w jego majątku.

Prawo podatkowe dotyczy bezpośrednio sytuacji majątkowej podatnika, uiszczenie podatku stanowi przesunięcie środków pieniężnych od podatnika do związku publicznoprawnego. Wydaje się zatem, że odpowiedzialność odszkodowawcza, w szczególności z tytułu wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, powinna być tak ukształtowana, aby w najszerszym stopniu zabezpieczyć

---

<sup>1</sup> Por. J. Byrska, *Typy sprawiedliwości a funkcjonowanie demokratycznego państwa* [w:] *Czy sprawiedliwość jest możliwa?*, D. Probućka (red.), Kraków 2008, s. 25 i nast.; A. Chodubski [w:] *Encyklopedia politologii*, t. 1: *Teoria polityki*, W. Sokół i M. Żmigrodzki (red.), Kraków 1999, s. 257 i nast.; J. Kochanowski, *Rzeczpospolita praworządna*, Warszawa 2008, s. 17 i nast.; S. Krajski, *Filozofia polityczna w ujęciu polskich myślicieli katolickich w latach 1918–1939*, Warszawa 2006, s. 118 i nast.; J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, tłum. M. Panufik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 2009, s. 30 i nast., s. 126 i nast. i s. 724 i nast.; R. Tokarczyk, *Współczesne doktryny polityczne*, Warszawa 2010, s. 67.

<sup>2</sup> Por. A. Szpunar, *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności odszkodowawczej*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 1, s. 18.

interesy podatników. Świadomość wyrównania poniesionej szkody podatnikowi w związku z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej stanowi dla niego element budujący zaufanie do państwa. Natomiast prostota, łatwość i dostępność procedury dochodzenia odszkodowania w związku z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej pozytywnie wpłynie na budowanie sprawiedliwości proceduralnej podatków<sup>3</sup>.

Patrząc jednak na problem z drugiej strony – przez pryzmat interesu społeczeństwa – ukształtowanie instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej w taki sposób, aby uzyskanie odszkodowania było proste, może powodować istotne obciążenie dla budżetu państwa bądź budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Bardziej sprawiedliwe będzie jednak podjęcie wysiłków w celu wyeliminowania źródeł problemu, czyli naruszeń prawa przez organy podatkowe niż utrudnianie dostępu do uzyskania odszkodowania poszkodowanemu podatnikowi. Komplikowanie procedury dochodzenia odszkodowania w sposób oczywisty zredukuje obciążenia budżetowe, jednak będzie sprzeczne z zasadami demokratycznego państwa prawa i sprawiedliwości. Zobowiązania do wypłacenia znacznych kwot odszkodowań od Skarbu Państwa czy jednostek samorządu terytorialnego stanowią wydatki publiczne, których można uniknąć, jednak jedyną dopuszczalną drogą jest eliminowanie źródeł problemu.

Poziom obciążenia budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z tytułu wypłaconych odszkodowań stanowi swoisty komunikat, informację dla społeczeństwa. Mianowicie, gdy obciążenia te są wysokie, oznacza to, że wiarygodność państwa (jednostki samorządu terytorialnego) jest niska, brak jest właściwie zorganizowanego i wykwalifikowanego aparatu administracji publicznej.

Należy dążyć do ukształtowania instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej w taki sposób, aby chroniła interes poszkodowanego podatnika, w szczególności była dla niego operatywna, prosta w zastosowaniu i nie nazbyt kosztowna. Należy jednocześnie położyć nacisk na eliminowanie czynników wpływających na działania organów podatkowych naruszających normy prawne. Dzięki osiągnięciu takiej równowagi chroniony będzie indywidualny interes podatnika oraz jednocześnie interes społeczeństwa, bowiem podatnikowi nie zostanie wyrządzona szkoda, a tym samym społeczeństwo nie będzie musiało ponosić kosztów

---

<sup>3</sup> Por. M. Niesiołódzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013, s. 83 i nast.

naprawienia szkody z budżetu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Pamiętać bowiem należy, że odszkodowania wypłacane z budżetu państwa (jednostek samorządu terytorialnego) obciążają wszystkich podatników, którzy uiszczają daniny publiczne. Środki pieniężne przeznaczone na wypłatę odszkodowań z tytułu wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej mogłyby być spożytkowane na inny, korzystny dla społeczeństwa cel.

## **Dochodzenie odszkodowania za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej**

Zgodnie z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP<sup>4</sup> każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Zasada odpowiedzialności odszkodowawczej z tytułu nielegalnego działania władzy publicznej stanowi konstytucyjny środek ochrony wolności i praw.

Instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej nie jest instytucją samoistną. Na mocy art. 260 Ordynacji podatkowej<sup>5</sup> ustawodawca odsyła do przepisów prawa cywilnego. Odesłanie to ma charakter bezpośredni, co oznacza, że przepisy prawa cywilnego należy stosować wprost, a nie odpowiednio.

Regulacje dotyczące odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej tworzą szczególnieżym reżim cywilnoprawny. Zgodnie z art. 417 § 1 Kodeksu cywilnego<sup>6</sup> za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa albo jednostka samorządu terytorialnego. Przepis ten stanowi ogólną podstawę odpowiedzialności za szkody wyrządzone przy wykonywaniu władzy publicznej. Zawiera on elementy niezbędne do zrekonstruowania normy prawnej. Jednakże nie jest to jedyny przepis, jaki należy zastosować przy dochodzeniu odszkodowania związanego z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Przepis ten zostaje doprecyzowany przez art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c., który, co należy wyraźnie podkreślić, wprowadza dodatkową przesłankę odpowiedzialności. Gdy szkoda została wyrządzona przez wydanie ostatecznej decyzji, jej naprawienia można

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.).

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.), dalej jako k.c.

żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu niezgodności z prawem wydanej decyzji.

Przepis ten negatywnie wpływa na sytuację podatnika, bowiem wszczęcie procedury dochodzenia odszkodowania zostało ograniczone przez warunek, który musi spełnić poszkodowany podatnik. Na skutek tej regulacji możliwe jest dochodzenie odszkodowania wyłącznie w stosunku do takich decyzji, których niezgodność z prawem została potwierdzona w odrębnym postępowaniu (tzw. przedsąd).

Chociaż przepis art. 417 § 1 k.c. nie uzależnia odpowiedzialności odszkodowawczej od stopnia niezgodności z prawem władczego działania, to ograniczenie takie wynika z treści art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c.<sup>7</sup> Przepis ten wiąże możliwość dochodzenia odszkodowania za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej z koniecznością uzyskania potwierdzenia jej bezprawności we właściwym postępowaniu. Tym samym możliwość skutecznego dochodzenia odszkodowania została uzależniona od wyniku odrębnego, nadzwyczajnego postępowania podatkowego lub postępowania sądownoadministracyjnego. Konsekwencją tej regulacji jest brak możliwości uzyskania odszkodowania za niezgodną z prawem decyzją podatkową, która spowodowała szkodę w majątku podatnika, jednak narusza prawo w stopniu nieznacznym. W takiej sytuacji podatnik nie uzyska przedsądu, czyli potwierdzenia niezgodności z prawem wydanej decyzji, o ile nie występują przesłanki do wszczęcia nadzwyczajnego postępowania.

Roszczeń odszkodowawczych z tytułu wydania nieostatecznych decyzji podatkowych, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, nie można dochodzić na podstawie art. 417<sup>1</sup> § 2 k.c., zatem podstawą takiego roszczenia będzie art. 417 k.c. Oznacza to, że procedura dochodzenia odszkodowania w takiej sytuacji będzie uproszczona, bo poszkodowany nie jest zobowiązany do uzyskania przedsądu.

W tym kontekście obowiązujący model odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem prawomocnej decyzji podatkowej stanowi naruszenie wspomnianej już konstytucyjnej zasady, zgodnie z którą każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej (art. 77 ust. 1). Ustawodawca nie dokonuje co prawda wprost ograniczenia zakresu podmiotowego tej regulacji, jednakże taki skutek zostaje osiągnięty pośrednio poprzez wprowadzenie obowiązku uzyskania potwierdzenia niezgodności z prawem ostatecznej decyzji w odrębnym postępo-

<sup>7</sup> Por. wyrok SN z dnia 19 kwietnia 2012 r., IV CSK 406/11, Lex nr 1169347.

waniu. Na gruncie prawa podatkowego oznacza to faktyczne zawężenie katalogu poszkodowanych podatników, którzy będą mogli skutecznie wnieść powództwo o odszkodowanie. W konsekwencji nie wszyscy poszkodowani na skutek wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej podatnicy będą mieli możliwość dochodzenia odszkodowania.

## Źródła problemu

Przypomnieć należy, że odpowiedzialność odszkodowawcza pełni przede wszystkim funkcję kompensacyjną, czyli naprawienia poniesionej przez poszkodowanego szkody – przywrócenia do stanu istniejącego przed zaistnieniem zdarzenia, będącego źródłem odpowiedzialności odszkodowawczej. Jednakże w literaturze wyróżnia się także funkcję prewencyjną i represyjną odpowiedzialności odszkodowawczej<sup>8</sup>. Niniejsze funkcje, choć pełnią rolę uzupełniającą względem funkcji kompensacyjnej, mogą okazać się istotne z uwagi na przedmiot rozważań. Funkcja prewencyjna w założeniu zapobiega wyrządzeniu kolejnych szkód poszkodowanemu, ale istotne jest również to, że odgrywa pewną rolę w ochronie interesów całego społeczeństwa. Z kolei funkcja represyjna odpowiedzialności odszkodowawczej wynika z funkcji kompensacyjnej, bowiem obowiązek wyrównania uszczerbku poniesionego przez poszkodowanego jest jednocześnie pewną dolegliwością dla „sprawcy” – dłużnika<sup>9</sup>.

Wydaje się, że instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej powinna być tak ukształtowana, aby zabezpieczać nie tylko interes podatnika, ale także całego społeczeństwa poprzez zapobieganie i zniechęcanie do podejmowania działań, które powodować będą naruszenie przepisów prawa oraz wyrządzenie szkód podatnikom, co z kolei wiąże się z obowiązkiem ich naprawienia (poniesienia ciężaru świadczenia).

<sup>8</sup> Por. W. Warkałło, *Odpowiedzialność odszkodowawcza. Funkcje, rodzaje granice*, Warszawa 1962, s. 9 i 146 i nast.; W. Czachórski i in., *Zobowiązania: zarys wykładu*, Warszawa 2009, s. 87; J. Jastrzębski, *Ograniczanie kompensacji* [w:] *Odpowiedzialność odszkodowawcza*, J. Jastrzębski (red.), Warszawa 2007, s. 2 i nast.; J. Skąpski [w:] S. Grzybowski, J. Skąpski, S. Wójcik, *Zarys prawa cywilnego*, Warszawa 1988, s. 146; J. Skąpski [w:] *Prawo cywilne*, S. Grzybowski (red.), Warszawa 1979, s. 191; J.J. Skoczylas, *Odpowiedzialność za szkody wyrządzone przez władzę publiczną*, Warszawa 2005, s. 29 i nast.; A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1969, s. 247; A. Szpunar, *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności...*, s. 21 i nast.

<sup>9</sup> Por. A. Szpunar, *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności...*, s. 23; J. Winiarz, *Obowiązek naprawienia szkody*, Warszawa 1970, s. 11.

Poprzez zmniejszenie ilości przypadków wyrządzenia szkód podatnikom i związaną z tym redukcję poziomu świadczeń odszkodowawczych chroniony jest nie tylko partykularny interes podatnika (nie dochodzi do naruszenia jego praw), ale także interes całego społeczeństwa. Obowiązujący kształt przepisów prawnych dotyczących odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, a nawet sam sposób myślenia o tej instytucji, w mojej ocenie nie wykorzystuje funkcji prewencyjnej i represyjnej instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej.

Postępowanie podatkowe ma na celu ustalenie istnienia oraz ewentualnego zakresu roszczenia pieniężnego państwa (jednostki samorządu terytorialnego) w stosunku do podmiotów, które znajdują się w sytuacji określonej przez prawo podatkowe<sup>10</sup>. Jest to nie tylko postępowanie ustalające, ale również postępowanie zmierzające do realizacji zobowiązań podatkowych<sup>11</sup>. Zakres wyrządzenia szkody wydaniem decyzji podatkowej może być stosunkowo szeroki, bowiem decyzje podatkowe wydawane są nie tylko, gdy wysokość należnego podatku odbiega od kwoty zadeklarowanej przez podatnika (samoobliczenie), ale także m.in. w zakresie wymiaru szacunkowego, opodatkowania dochodów nieujawnionych, zastosowania zwolnień podatkowych, przyznania ulgi podatkowej itd. Wyrządzenie szkody w majątku podatnika poprzez wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej z uwagi na zakres przedmiotowy prawa podatkowego jest sytuacją, która może wystąpić relatywnie często. Ryzyko naruszenia indywidualnego interesu podatnika jest duże.

W tym kontekście należy także zwrócić uwagę na problem niskiej jakości prawa podatkowego, jego zmienności, braku precyzji i jasności<sup>12</sup>. Rodzi to negatywne konsekwencje w postaci gwałtownego zwiększenia ryzyka popełnienia błędu w stosowaniu prawa. Dotyczy to nie tylko podatników, którzy nie rozumieją prawa lub nie dostrzegli zmiany stanu prawnego, ale także organów podatkowych. Kiedy treść przepisów prawnych rodzi wątpliwości, a przy tym następują częste i istotne zmiany, bardzo łatwo może dojść do pomyłki przy stosowaniu prawa. Nieprawidłowości w procesie stosowania prawa podatkowego, których dopusz-

<sup>10</sup> Por. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, M. Weralski (red.), Ossolineum 1985, s. 224.

<sup>11</sup> Por. K. Teszner [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 642.

<sup>12</sup> Por. szerzej: A. Stelmachowski, *Problem stabilności prawa* [w:] *Prawo i ład społeczny. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Annie Turskiej*, Warszawa 2000, s. 21 i nast.



czają się organy podatkowe, rodzą skutki w postaci wydawania niezgodnych z prawem decyzji podatkowych powodujących szkody w majątkach podatników.

Jako istotny problem należy także zakwalifikować brak efektywnej kontroli stosowania prawa podatkowego. Kontrola to narzędzie, które służy do sprawdzania i oceniania, czy podległe jednostki organizacyjne wykonują swoje zadania oraz w jaki sposób je realizują<sup>13</sup>. Dobrze działająca kontrola skutkuje wykrywaniem nieprawidłowości przy wykonywaniu zadań, powinna też służyć zapobieganiu i eliminowaniu naruszeń prawa podatkowego przez organy podatkowe. Jeżeli system kontroli stosowania prawa byłby prawidłowo skonstruowany, działał skutecznie i efektywnie – w zasadzie można by przyjąć, że naruszenie przepisów prawa, a tym samym wyrządzanie szkód podatnikom, stanowiłoby zjawisko marginalne. Prawidłowo zorganizowana kontrola istotnie wpływa na ochronę interesu podatnika, zapobiega nadmiernej ingerencji organów podatkowych oraz ewentualnym nadużyciom władzy<sup>14</sup>.

Niestety, kształt aktualnie obowiązujących przepisów prawnych wskazuje na to, iż nie można mówić o istnieniu komplementarnego, wieloaspektowego systemu kontroli stosowania prawa podatkowego. W praktyce mamy do czynienia z kilkoma odrębnymi systemami kontroli stosowania prawa: kontrolą w administracji skarbowej, sądową, niezależną kontrolą dokonywaną przez niektóre organy państwa oraz kontrolą społeczną<sup>15</sup>.

Wyrządzenie szkody poprzez wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej jest przypadkiem, który może wystąpić stosunkowo często z uwagi na przedmiot postępowania podatkowego i zakres wydawanych decyzji podatkowych. Ryzyko popełnienia szkody potęguje powszechność obowiązku ponoszenia ciężaru danin

<sup>13</sup> Por. J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 13.

<sup>14</sup> Por. J. Jagielski, *Kontrola administracji...*, s. 81; P. Pietrasz, S. Presnarowicz [w:] *System prawa finansowego...*, s. 827.

<sup>15</sup> Proponowany podział, dokonany według wagi poszczególnych rodzajów kontroli stosowania prawa podatkowego, przyjęty został za klasyfikacją dokonaną przez E. Ruśkowskiego. Alternatywą dla takiego podziału może być wiele rodzajów klasyfikacji, np. ujęcie ustrojowe kontroli (przyjmujące podział systemu kontroli według organów konstytucyjnych) lub ujęcie organizacyjne (kontrola wykonywana w ramach resortu finansów oraz poza nim). Por. C. Kosikowski, *Organizacja i funkcjonowanie aparatu kontroli finansowo-gospodarczej w europejskich państwach socjalistycznych* [w:] *Kontrola administracji w państwach socjalistycznych*, J. Łętowski (red.), Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1983, s. 178; W. Nowak, *Wybrane zagadnienia wiedzy o prawie*, Warszawa 2010, s. 148 i nast.; E. Ruśkowski [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*, E. Ruśkowski (red.), Warszawa 2006, s. 88 i nast.

publicznych. Nadto niski poziom legislacji prawa podatkowego oraz nieefektywność kontroli stosowania prawa również podnoszą prawdopodobieństwo wyrządzenia szkody w majątku podatnika poprzez wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Kształt regulacji dotyczących odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wykonywaniem władzy publicznej nie korzysta z potencjału funkcji prewencyjnej odpowiedzialności odszkodowawczej.

## Dwie drogi minimalizowania wydatków

Obowiązek naprawienia jednostce szkód wyrządzonych niezgodnym z prawem działaniem organów publicznych jest bezdyskusyjny w demokratycznym państwie prawa. Jednakże wobec istnienia czynników, które znacząco podnoszą ryzyko wyrządzenia podatnikowi szkody, obowiązek kompensacji uszczerbku poniesionego przez podatnika może stanowić istotne obciążenie dla budżetu państwa albo jednostek samorządu terytorialnego.

W związku z powyższym, działając w interesie całego społeczeństwa, należy dążyć do zminimalizowania wydatków publicznych związanych z obowiązkiem zapłaty odszkodowania. Istnieją dwie możliwości. Po pierwsze, można unikać wypłaty odszkodowania, co oznacza przerwienie na jednostkę ryzyka popełniania błędów przez organy podatkowe<sup>16</sup>. W tym przypadku instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej z tytułu wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej będzie skonstruowana w taki sposób, aby zniechęcić poszkodowanych podatników do dochodzenia odszkodowania. Jej celem będzie ograniczenie możliwości dochodzenia odszkodowania. W przypadku gdy procedura będzie skomplikowana, długotrwała i kosztowna dla podatnika, przynajmniej część z poszkodowanych zrezygnuje z dochodzenia odszkodowania, albo nie będzie w stanie przeprowadzić procedury do końca. Takie rozwiązanie budzi sprzeciw, szczególnie gdy mamy świadomość celowego kształtowania instytucji w taki sposób. Stanowi naruszenie zasad demokratycznego państwa prawa, sprawiedliwości i zaufania obywateli do państwa. Dlatego m.in. procedura ta powinna być ukształtowana w taki sposób, aby w każdym przypadku wyrządzenia szkody na skutek wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej podatnik był w stanie szybko uzyskać rekompensatę.

---

<sup>16</sup> Por. M. Safjan, K.J. Matuszyk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009, s. 118.

Drugim sposobem na zmniejszenie wydatków publicznych z tytułu obowiązku wypłaty odszkodowań podatnikom jest prewencja. Zapobieganie naruszeniom przepisów prawa przez organy podatkowe powinno przebiegać wielopłaszczyznowo. Przede wszystkim należy wyeliminować źródła pomyłek, czyli podnieść jakość legislacji, przepisy formułować w sposób jasny i prosty, a wszelkie zmiany w prawie powinny być przemyślane, wprowadzane z zachowaniem najwyższej staranności. Trzeba także położyć nacisk na szkolenie pracowników administracji podatkowej, uświadamianie im niuansów w obowiązujących przepisach prawa i ułatwianie ustalenia obowiązującego stanu prawa. Ponadto dobrze działający nadzór wewnętrzny i kontrola resortowa także przyczynią się do eliminowania błędów przy wydawaniu decyzji podatkowych. Sprawnie działająca kontrola instancyjna oraz sądowa pozwoli z kolei na wyeliminowanie stanów niezgodności z prawem już wydanych decyzji podatkowych. Wreszcie zwrócenie uwagi na wyciąganie personalnych konsekwencji w stosunku do osoby, która popełniła błąd – jako ostatnie ogniwo prewencji pozwoli zminimalizować ryzyko popełnienia takiego samego błędu przez tą osobę oraz jej bliskich współpracowników.

Jak się wydaje, kształt obowiązujących przepisów prawnych świadczy o tym, że instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej ma istotne wady. W zasadzie można zaryzykować stwierdzenie, że ustawodawca nie podejmuje trudu podążania drogą prewencji, a raczej korzysta z pierwszej, łatwiejszej drogi, czyli ograniczenia możliwości dochodzenia odszkodowania przez podatników.

## **Problem wyważenia interesu prywatnego i publicznego**

Należy zgodzić się z poglądem Sądu Najwyższego, który procedurę dochodzenia odszkodowania związanego z bezprawnym działaniem władzy publicznej postrzega jako złożony ciąg zdarzeń prawnych, na który składają się zarówno decyzje administracyjne, jak i orzeczenia nadzorcze sądu administracyjnego, przy czym dopiero uzyskanie prejudykatu otwiera możliwość dochodzenia odszkodowania<sup>17</sup>. Zastosowaną przez ustawodawcę konstrukcję przepisów można uzasadniać różnymi czynnikami, jak np. koniecznością zapewnienia jednolitości i pewności prawa, zachowania podziału właściwości organów państwa, zapobieganiem stworzenia odrębnego reżimu kontroli zgodności z prawem zapadłych

<sup>17</sup> Por. wyrok SN z dnia 3 listopada 2009, II CSK 247/09, Lex nr 737260.

decyzji i rozstrzygnięć sądowych czy wydanych aktów normatywnych<sup>18</sup>. Należy rozważyć, czy te argumenty mają większą wagę od zasad demokratycznego państwa prawa, sprawiedliwości oraz budowania zaufania obywateli do państwa, które uzasadniają naprawienie każdej szkody wyrządzonej podatnikowi na skutek wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej.

Patrząc na problem przez pryzmat naruszonego interesu podatnika, ograniczenie możliwości dochodzenia odszkodowania, skomplikowanie procedury jego uzyskania stanowi naruszenie fundamentalnych zasad demokratycznego państwa prawa. Podkreślić należy, iż na poszkodowanego podatnika ustawodawca nałożył dodatkowy obowiązek uruchomienia procedury stwierdzenia niezgodności z prawem ostatecznej decyzji. Uzyskanie przez podatnika przedsądu, czyli potwierdzenia niezgodności z prawem wydanej decyzji, determinuje możliwość wszczęcia „właściwego” postępowania zmierzającego do uzyskania odszkodowania. Jeżeli podatnik nie uzyska przedsądu, poniesiona przez niego szkoda spowodowana bezprawnym działaniem organu podatkowego nie zostanie wyrównana. Czy jest to zgodne z zasadą słuszności, sprawiedliwości czy wreszcie ochrony poszkodowanego? Z punktu widzenia partykularnych interesów poszkodowanego taka konstrukcja prawna postrzegana będzie jako bariera w dochodzeniu naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organów podatkowych.

Ustawodawca w celu ochrony interesu całego społeczeństwa poświęcił interes indywidualny podatnika. Rozwiązanie takie nie może być akceptowane, tym bardziej, że istnieją inne, choć wymagające większego nakładu pracy, rozwiązania zmierzające do zminimalizowania kwoty wypłacanych podatnikom odszkodowań. Rozwiązaniem powinno być eliminowanie naruszeń prawa podatkowego poprzez eliminację wszystkich czynników, które zwiększają ryzyko wystąpienia takiego zdarzenia, jak również ukształtowanie instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej w taki sposób, aby chroniony był interes jednostki. Należy poprawić jakość przepisów podatkowych, przeprowadzić niezbędne szkolenia organów podatkowych oraz skonstruować skuteczny i efektywny system kontroli stosowania prawa podatkowego.

---

<sup>18</sup> Por. M. Safjan, *Odpowiedzialność państwa na podstawie art. 77 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 1999 nr 4, s. 11 i nast.; M. Safjan, K.J. Matuszyk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*, s. 9.

## Wnioski

Reasumując, wskazać należy, że aktualny kształt instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej nie zapewnia należytej ochrony interesom podatnika. Ryzyko naruszenia prawa podatkowego przez organy podatkowe jest wysokie z uwagi na charakter prawa podatkowego i jego przedmiot. W kontekście niskiej jakości prawa podatkowego, braku stabilności, precyzji czy jasności przepisów podatkowych ryzyko to wzrasta.

Jak się wydaje, z uwagi na ochronę interesu prywatnego podatnika należałoby w taki sposób ukształtować instytucję odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej, aby w jak najszerszym zakresie dostępna była dla podatnika procedura dochodzenia odszkodowania. Przy tym procedura ta powinna być prosta, nieskomplikowana i relatywnie szybka oraz tania. Z kolei w interesie całego społeczeństwa należałoby dążyć do wyeliminowania czynników powodujących wydawanie niezgodnych z prawem decyzji podatkowych. Ponadto wykorzystanie elementów prewencji i represji mogłoby się przyczynić do ograniczenia ilości przypadków niezgodnego z prawem działania organów podatkowych.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że odszkodowania wypłacane podatnikom z tytułu wydania niezgodnej z prawem decyzji podatkowej to wydatki publiczne, których można uniknąć dzięki przemyślanym, całościowym zmianom prawa. Zminimalizowanie wysokości wypłacanych odszkodowań poprzez zapobieganie naruszeniom prawa leży w interesie jednostki oraz całego społeczeństwa.

## Literatura

- Byrska J., *Typy sprawiedliwości a funkcjonowanie demokratycznego państwa* [w:] *Czy sprawiedliwość jest możliwa?*, D. Probučka (red.), Kraków 2008.
- Chodubski A. [w:] *Encyklopedia politologii*, t. 1: *Teoria polityki*, W. Sokół i M. Żmigrodzki (red.), Kraków 1999.
- Czachórski W., Brzozowski A., Safjan M., Skowrońska-Bocian E., *Zobowiązania: zarys wykładu*, Warszawa 2009.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007.
- Jastrzębski J., *O granicach kompensacji* [w:] *Odpowiedzialność odszkodowawcza*, J. Jastrzębski (red.), Warszawa 2007.
- Kochanowski J., *Rzeczpospolita praworządna*, Warszawa 2008.

- Kosikowski C., *Organizacja i funkcjonowanie aparatu kontroli finansowo-gospodarczej w europejskich państwach socjalistycznych* [w:] *Kontrola administracji w państwach socjalistycznych*, J. Łętowski (red.), Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk-Łódź 1983.
- Krajski S., *Filozofia polityczna w ujęciu polskich myślicieli katolickich w latach 1918-1939*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, M. Weralski (red.), Wrocław 1985.
- Niesiobędzka M., *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
- Nowak W., *Wybrane zagadnienia wiedzy o prawie*, Warszawa 2010.
- Rawls J., *Teoria sprawiedliwości*, tłum. M. Panufik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 2009.
- Ruśkowski E. [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*, E. Ruśkowski (red.), Warszawa 2006.
- Safjan M., Matuszyk K.J., *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009.
- Safjan M., *Odpowiedzialność państwa na podstawie art. 77 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 1999, nr 4.
- Skąpski J. [w:] *Prawo cywilne*, S. Grzybowski (red.), Warszawa 1979.
- Skąpski J. [w:] S. Grzybowski, J. Skąpski, S. Wójcik, *Zarys prawa cywilnego*, Warszawa 1988.
- Skoczylas J.J., *Odpowiedzialność za szkody wyrządzone przez władzę publiczną*, Warszawa 2005.
- Stelmachowski A., *Problem stabilności prawa* [w:] *Prawo i ład społeczny. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Annie Turskiej*, Warszawa 2000.
- Stelmachowski A., *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1969.
- Szpunar A., *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności odszkodowawczej*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 1.
- Teszner K. [w:] *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Tokarczyk R., *Współczesne doktryny polityczne*, Warszawa 2010.
- Warkało W., *Odpowiedzialność odszkodowawcza. Funkcje, rodzaje, granice*, Warszawa 1962.
- Winiarz J., *Obowiązek naprawienia szkody*, Warszawa 1970.

## Akty prawa

- Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.).

## **Orzecznictwo**

Wyrok SN z dnia 3 listopada 2009 r., II CSK 247/09, Lex nr 737260.

Wyrok SN z dnia 19 kwietnia 2012 r., sygn. akt IV CSK 406/11, Lex nr 1169347.

## **Wykaz skrótów**

k.c. – kodeks cywilny

SN – Sąd Najwyższy