

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA ZA WYDANIE NIEZGODNEJ Z PRAWEM DECYZJI PODATKOWEJ

Anna Drywa

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ODSZKODOWAWCZA ZA WYDANIE NIEZGODNEJ Z PRAWEM DECYZJI PODATKOWEJ

Anna Drywa

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2014

Stan prawny na 31 lipca 2013 r.

Recenzent

Dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic, prof. UŚ

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne

Studio Diament

Łamanie

Wolters Kluwer

Układ typograficzny

Marta Baranowska

.....
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.
.....

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2014

ISBN 978-83-264-4542-2

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopska 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 9

Wprowadzenie / 13

Rozdział 1

Zagadnienia wstępne / 21

- 1.1. Pojęcie odpowiedzialności odszkodowawczej / 21
- 1.2. Pojęcie decyzji podatkowej / 29
- 1.3. Model odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej w regulacjach wybranych państw / 34
- 1.4. Model odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Czy istnieje potrzeba rewizji poglądów? / 44
- 1.5. Model odpowiedzialności funkcjonariusza za wydanie decyzji podatkowej – czy restrykcyjne przepisy prawne to dobre rozwiązanie? / 63

Rozdział 2

Sytuacja prawna podatnika – próba wyważenia interesu publicznego i prywatnego / 71

- 2.1. Uwagi ogólne / 71
- 2.2. Podatnik jako podmiot praw i obowiązków / 73
- 2.3. Istota i znaczenie postępowania podatkowego w kontekście sytuacji prawnej podatnika / 93
- 2.4. Wynagrodzenie szkód – nowa zasada podatkowa / 112
- 2.5. Wnioski / 114

Rozdział 3

Przesłanki uzyskania odszkodowania za szkodę spowodowaną wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej / 119

- 3.1. Uwagi ogólne / 119
- 3.2. Powstanie a wykazanie szkody spowodowanej wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej – szkoda subiektywna, obiektywna i prawnie relewantna / 121
- 3.3. Niezgodne z prawem działanie organów podatkowych / 131
- 3.4. Przyczyna a skutek – zaistnienie związku przyczynowego / 147
- 3.5. Wnioski / 155

Rozdział 4

Procedura uzyskania odszkodowania za niezgodną z prawem decyzję podatkową / 158

- 4.1. Uwagi ogólne / 158
- 4.2. Problem oceny wadliwości decyzji podatkowej / 160
 - 4.2.1. Stwierdzenie niezgodności z prawem wydania decyzji podatkowej w postępowaniu podatkowym / 163
 - 4.2.2. Stwierdzenie niezgodności z prawem wydania decyzji podatkowej w postępowaniu sądowym / 197
- 4.3. Kasacja szkody / 214
- 4.4. Czy uzyskane odszkodowanie jest satysfakcjonujące dla podatnika? Próba oceny instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem działanie organów podatkowych / 226
- 4.5. Wnioski / 236

Rozdział 5

Odszkodowanie za niezgodną z prawem decyzję podatkową jako skutek nieefektywnej kontroli stosowania prawa podatkowego / 242

- 5.1. Uwagi ogólne / 242
- 5.2. System kontroli stosowania prawa podatkowego / 249
- 5.3. Nieefektywność systemu kontroli stosowania prawa podatkowego / 265
- 5.4. Wnioski / 271

Rozdział 6

Zakończenie / 274

Wykaz literatury / **285**

Wykaz orzeczeń sądowych / **305**

Wykaz aktów prawnych / **313**

Wykaz stron internetowych / **315**

Wykaz skrótów

1. Źródła prawa

- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- TFUE** Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- k.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- k.p.a.** ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- ustawa o RPO** ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 z późn. zm.)

2. Organy i instytucje

ETS	Europejski Trybunał Sprawiedliwości; na mocy Traktatu z Lizbony z 2007 r. Trybunał zmienił nazwę na Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SA	Sąd Apelacyjny
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny

3. Publikatory i czasopisma

Biul. SN	Biuletyn Informacyjny Sądu Najwyższego
Dz. U.	Dziennik Ustaw
EPS	Europejski Przegląd Sądowy
GSP	Gdańskie Studia Prawnicze
M. Pod.	Monitor Podatkowy
M. Praw.	Monitor Prawniczy
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNCK	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej i Izby Karnej
OSNP	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPiKA	Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
PS	Przegląd Sądowy
Rec.	zbiór orzeczeń sądów wspólnotowych
St. Iur.	Studia Iuridica
St. Praw.	Studia Prawnicze
ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Wprowadzenie

*“Jak prawda w systemach wiedzy,
tak sprawiedliwość jest pierwszą
cnotą społecznych instytucji”¹*

Prawo podatkowe musi realizować zasadę państwa prawnego, zatem powinno być spójne, stabilne, przejrzyste, sprawiedliwe i funkcjonalne². Niestety, jest ono coraz gorszej jakości, podlega inflacji³. Poziom regulacji podatkowych jest tak niski, że w doktrynie mówi się o istnieniu swoistego “konglomeratu” podatkowego, a nie systemu realizującego założone idee⁴. Oznacza to, że prawo podatkowe staje się niezrozumiałe,

¹ J. Rawls, *Teoria sprawiedliwości*, tłum. M. Panufik, J. Pasek, A. Romaniuk, Warszawa 2009, s. 30.

² Por. A. Gomułowicz, *Stanowienie a jakość prawa podatkowego* (w:) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, pod red. W. Miemiec, Warszawa 2009, s. 196.

³ Por. C. Kosikowski, *Stabilność prawa podatkowego* (w:) *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, pod red. A. Pomorskiej, Lublin 2004, s. 14 i n.; J. Glumińska-Pawlic, *Wydać, doręczyć, zawiadomić. Dylematy na tle ordynacji podatkowej* (w:) *Prawnicze dylematy interpretacyjne*, pod red. J. Glumińskiej-Pawlic, Z. Tabora, Toruń 2011, s. 47; A. Gomułowicz (w:) *System prawa finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, pod red. C. Kosikowskiego, Warszawa 2010, s. 366 i n.; E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie kontroli tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce* (w:) *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, pod red. W. Koniecznego, Warszawa 2005, s. 137; D. Uszyński, *Niejasne przepisy, legislacyjne pułapki i luki w systemie prawa podatkowego* (w:) *W świecie finansów i prawa finansowego. Działalność dydaktyczna Profesora Jana Głuchowskiego*, pod red. B. Kołosowskiej, P. Prewysz-Kwinto, Toruń 2010, s. 143 i n.; R. Zelwiański, *Prawo podatnika do stabilnego prawa podatkowego* (w:) *Godność człowieka a prawa ekonomiczne i socjalne. Księga jubileuszowa wydana w piętnastą rocznicę ustanowienia Rzecznika Praw Obywatelskich*, Warszawa 2003, s. 162 i n.

⁴ Por. J. Glumińska-Pawlic, *“Fanaberie” podatkowe* (w:) *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięciolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin. Księga II*, pod red. M. Mikołajczyka i in.,

niespójne wewnętrznie i niefunkcjonalne, często podlega zmianom, także z pobudek politycznych; generalnie jest nieprzyjazne podatnikowi⁵. W takim stanie prawnym stosowanie prawa staje się wyjątkowo trudne, organy podatkowe popełniają błędy, a kontrola instancyjna czy nawet sądowa nie jest ich w stanie wyeliminować. W rezultacie coraz więcej podatników zostaje poszkodowanych działaniami organów podatkowych. Należy jednak podkreślić, że obywatel nie może ponosić ryzyka związanego z działaniem władzy publicznej, która narusza obowiązujące prawo⁶. We współczesnym społeczeństwie, nastawionym na ochronę swoich interesów, wynagrodzenie szkody ma zasadnicze znaczenie dla poczucia sprawiedliwości, ale również praworządności i budowania zaufania do państwa i władzy publicznej.

Niniejsza rozprawa poświęcona jest problemowi odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Głównym celem badawczym jest próba oceny skuteczności i efektywności przedmiotowej instytucji oraz jej wpływu na sytuację prawną podatnika.

Punktem wyjścia dla realizacji postawionego celu badawczego jest kompleksowa analiza instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem decyzje podatkowe, dokonywana z perspektywy podatnika. Ponieważ problem ewolucji instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej, w tym także odpowiedzialności za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej, został szeroko zbadany przez doktrynę⁷, w niniejszym opracowaniu przedmiotem analizy będą wyłącznie przepisy obowiązujące.

Białystok–Katowice 2010, s. 912; R. Mastalski, *Polski system podatkowy oraz kierunki jego przekształceń* (w:) *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Ogólnopolska Konferencja Katedr Prawa Finansowego, Kraków, 21–23 października 1999 r.*, pod red. A. Kosteckiego, Kraków 2000, s. 41.

⁵ Por. R. Mastalski, *Polski system podatkowy...*, s. 196 i n.

⁶ Por. M. Safjan, K.J. Matuszyk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009, s. 18.

⁷ Por. np. E. Bagińska (w:) E. Bagińska, J. Parchomiuk, *System prawa administracyjnego*, t. 12, *Odpowiedzialność odszkodowawcza w administracji*, Warszawa 2010, s. 14 i n.; Z. Banaszczyk (w:) *System prawa prywatnego*, t. 6, *Prawo zobowiązań. Część ogólna*, pod red. A. Olejniczaka, Warszawa 2009, s. 749 i n.; J. Borkowski, *Odpowiedzialność odszkodowawcza w przepisach o postępowaniu w sprawach podatkowych* (w:) *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, pod red. S. Pikulskiego i in., Olsztyn 2004, s. 57 i n.; A. Dobaczewska, *Ewolucja zasad odpowiedzialności za błędne decyzje podatkowe*, GSP 2009, t. XXI, s. 143 i n.; P. Dzieńis, *Odpowiedzialność cywilna władzy publicznej*, Warszawa 2006, s. 22 i n.; J. Gęsiak, *Od nieodpowiedzialności po bezprawność*

Praca ma charakter interdyscyplinarny, co wynika już z samej specyfiki prawa podatkowego. Wywodzi się ono bowiem z prawa administracyjnego, zatem związki z tą gałęzią prawa są oczywiste. Nie mniej jednak powiązane jest także z prawem prywatnym – cywilnym i handlowym, funkcjonuje więc na pograniczu prawa publicznego i prywatnego⁸. Co więcej, związki te mają charakter bardzo szeroki i wielokierunkowy⁹.

Należy wyjaśnić, że instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem decyzje podatkowe nie ma charakteru samoistnego, jest to jeden z przypadków objętych zakresem przedmiotowym ogólnej regulacji dotyczącej odpowiedzialności odszkodowawczej za szkodę wyrządzoną przez władzę publiczną, zawartej w kodeksie cywilnym. Ustawodawca podatkowy zdecydował się na “przejęcie” instytucji odpowiedzialności władzy publicznej uregulowanej w kodeksie cywilnym na potrzeby prawa podatkowego¹⁰, dokonując wyraźnego odesłania do przepisów prawa cywilnego i nakazując ich stosowanie do stosunków prawopodatkowych¹¹. Zaznaczyć jednak trzeba, iż instytucja ta w niniejszej pracy jest badana przez pryzmat prawa publicznego (podatkowego) oraz skutków, jakie rodzi dla sytuacji prawnej podatnika. Niemniej jednak z oczywistych przyczyn konieczne będzie naszkicowanie cywilnoprawnego tła rozważań i omówienie problemów natury ogólnej.

Przedmiotem badań będzie przypadek, gdy zdarzeniem szkodzącym jest wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Decyzja podatkowa jako akt rozstrzygający o sytuacji prawnej podatnika jest typową przyczyną powstania szkody. W ostatnim czasie można zaobserwować wzrost zainteresowania opinii publicznej problematyką etycznych przesłanek podejmowania decyzji przez decydentów¹². Problemy nie-

– ewolucja zasad odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa (w:) *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, pod red. L. Ogiegły, W. Popiołka, M. Szpunara, Kraków 2005, s. 931 i n.; J.J. Skoczylas, *Odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez władzę publiczną*, Warszawa 2005, s. 31 i n. oraz s. 174 i n.

⁸ Por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 17.

⁹ Por. N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Warszawa 1996, s. 22; W. Nykiel (w:) *System prawa finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, pod red. C. Kosikowskiego, Warszawa 2010, s. 42 i przytoczona tam literatura.

¹⁰ Por. art. 260 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), dalej jako: o.p.

¹¹ Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, pod red. B. Brzezińskiego, Toruń 2009, s. 399.

¹² Por. J. Pastwa (w:) *Profesjonalizm w administracji publicznej*, pod red. A. Dębickiej, M. Dmochowskiego, B. Kudryckiej, Białystok 2004, s. 13.

uczciwości czy korupcji wzbudzają negatywne emocje w społeczeństwie i wpływają na sposób postrzegania administracji publicznej. Szansą na poprawę tego wizerunku może być instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Ukształtowanie jej w taki sposób, aby interes podatnika był nadrzędny powinno pozytywnie wpłynąć na zaufanie podatników do organów podatkowych i państwa.

Zakres przedmiotowy opracowania zostanie ograniczony do tych decyzji, które zostały wydane z naruszeniem prawa. Poza obszarem prowadzonych badań będą zatem szkody wyrządzone zaniechaniem, legalnym działaniem organów podatkowych czy szkody spowodowane innymi przejawami działania organów podatkowych niż decyzje podatkowe. Ponadto, zakres rozważań nie będzie obejmował innych stanów faktycznych, w których miało miejsce niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie organu władzy publicznej. Należy podkreślić, że prawnopodatkowy charakter pracy determinuje ograniczenie do niezbędnego minimum, dla zachowania jasności wyводу, omówienia instytucji prawa prywatnego.

Kompleksową analizę instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem decyzje podatkowe podzielić można na kilka etapów. Po pierwsze, konieczne jest ustalenie znaczenia pojęcia odpowiedzialności odszkodowawczej. Po drugie, instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej zostanie zbadana w kontekście regulacji prawnych obowiązujących w kilku systemach prawnych. Zabieg ten pozwoli spojrzeć na przedmiotową instytucję z szerszej perspektywy. Trzecim i najważniejszym etapem będzie analiza obowiązujących przepisów kształtujących tę instytucję. Podjęta zostanie próba modelowego ujęcia przedmiotowej instytucji, dzięki czemu możliwe będzie sformułowanie cech charakteryzujących regulację w porządku krajowym i odniesienie ich do regulacji obowiązujących w wybranych państwach. Następnie szczegółowo omówione zostaną przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej oraz procedura uzyskania odszkodowania.

Struktura dysertacji skonstruowana jest w taki sposób, aby sytuacja prawna podatnika stanowiła oś pracy. Przedstawiciele jurysprudencji podkreślają konieczność zmiany sposobu prowadzonych badań porządku prawnego, postulując odejście od studiów nad systemem prawnym (spójność, zupełność czy niesprzeczność), a skoncentrowanie się na

badaniach natury podmiotów prawa jako jednostek postrzegających system prawny jako posiadający wyżej wskazane cechy¹³. Niniejsza rozprawa stanowi próbę realizacji tego postulatu.

Kluczowe dla prowadzonych rozważań jest zatem ustalenie sytuacji prawnej podatnika w szeroko rozumianym postępowaniu podatkowym. Podatnik, jako słabsza strona stosunków podatkowych, powinien podlegać ochronie. Nie może być postrzegany wyłącznie jako źródło przychodów budżetowych. Rolą ustawodawcy jest wyważenie interesu publicznego i prywatnego. Powszechnie w doktrynie i społeczeństwie podnosi się, że sytuacja podatnika jest zła. Jego interesy nie są chronione w wystarczającym stopniu. Badanie sytuacji prawnej podatnika przez doktrynę w zasadzie ogranicza się do szeroko rozumianego postępowania podatkowego – wszelkich czynności dokonywanych w danej sprawie przez organy podatkowe. Tymczasem należy zauważyć, że w prawie obowiązuje instytucja, która – jak się wydaje – w znaczącym stopniu wpływa na sytuację prawną podatnika. Jest nią instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej za szkody wyrządzone w związku z działaniami władzy publicznej. Z perspektywy podatnika instytucja ta sprowadza się do odpowiedzialności za szkody wyrządzone przez organy podatkowe.

Ocena sytuacji prawnej podatnika w szeroko rozumianym postępowaniu podatkowym stanowi punkt wyjścia dla dokonania oceny wpływu na tę sytuację instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Sytuacja prawna podatnika kształtowana jest również przez to czy, a jeżeli tak – to w jaki sposób, może dochodzić naprawienia wyrządzonych mu szkód.

Fikcją byłoby przyjęcie, że organy podatkowe zawsze działają zgodnie z prawem, a jeżeli dochodzi do naruszenia prawa, to system kontrolny stosowania prawa podatkowego wyeliminuje wszelkie wady prawne decyzji podatkowych. Niestety, trzeba stwierdzić, że system kontroli stosowania prawa podatkowego nie jest efektywny. Często zdarza się, że ostateczne decyzje podatkowe są niezgodne z prawem.

¹³ Por. D. Bach-Golecka, *Jednostka jako centralny punkt odniesienia w europejskim i międzynarodowym porządku prawnym* (w:) *Prawa stają się prawem. Status jednostki a tendencje rozwojowe prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji, 25 lutego 2005 roku*, pod red. M. Wyrzykowskiego, Warszawa 2006, s. 53 i n., za: M.D.A. Freeman, *Lloyd's Introduction to Jurisprudence*, London 2001, s. 1254.

W takim przypadku sytuacja prawna poszkodowanego podatnika kształtowana będzie przez instytucję dochodzenia odszkodowania.

Przeprowadzone badania pozwolą na sformułowanie oceny instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej za wydanie niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Kluczową rolę będzie miała odpowiedź na pytanie, czy uzyskane odszkodowanie jest dla podatnika satysfakcjonujące.

Wydaje się, że instytucja odpowiedzialności odszkodowawczej za niezgodne z prawem decyzje podatkowe jest zbyt skomplikowana, nieoperatywna, trudna do zastosowania przez podatnika, a zatem jej wpływ na sytuację prawną podatnika nie jest korzystny. Ustawodawca w niewystarczającym stopniu chroni interes podatnika przy pomocy przedmiotowej instytucji.

W dysertacji wykorzystano przede wszystkim metodę dogmatyczno-prawną, teoretyczno-prawną, funkcjonalną i aksjologiczną. W mniejszym stopniu posłużono się także metodą prawnoporównawczą. Ponadto, w pracy zastosowano elementy ekonomicznej analizy prawa.

Podstawą badań były przywołane w treści pracy przepisy prawne. Analiza tekstów prawnych stanowiła przyczynek do poznania poglądów orzecznictwa i doktryny w zakresie prowadzonych rozważań. Warto zwrócić uwagę, że w literaturze krajowej brak opracowań, które dokonują kompleksowego omówienia instytucji odszkodowania za niezgodne z prawem decyzje podatkowe. Publikacje dotyczące tego problemu (w formie artykułów publikowanych w czasopismach lub rozdziałów w opracowaniach książkowych) przyjmują raczej postać inspiracji, lub dokonują analizy jedynie pewnych aspektów instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej¹⁴. Szerzej przedmiotowy problem zbadał M. Popławski¹⁵. Brak opracowań z zakresu nauki prawa podatkowego z natury

¹⁴ Por. np. L. Bosek, *Uwagi na tle orzeczenia Sądu Najwyższego w sprawie skutków odszkodowawczych decyzji podatkowych uchylonych w toku instancji*, Rejent 2003, nr 1, s. 41 i n.; A. Dobaczewska, *Ewolucja zasad odpowiedzialności...*, s. 143 i n.; R. Kubacki, *Odszkodowanie za szkodę wywołaną wadliwą decyzją podatkową*, Prz. Pod. 1999, nr 1, s. 1 i n.; H. Litwińczuk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wadliwą decyzję podatkową*, St. Iur. 2007, t. 47, s. 177 i n.; R. Trzaskowski, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za nieostateczną decyzję podatkową*, Paestra 2007, nr 5–6, s. 278 i n.

¹⁵ Por. M. Popławski, *Nadpłata, zwrot podatku i odszkodowanie jako uprawnienia podatkowe w polskim prawie (w:) Daniny publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, pod red. A. Dobaczewskiej, E. Juchniewicz, T. Sowińskiego, Warszawa 2010,

rzeczy powoduje konieczność sięgnięcia do inspirującego dorobku innych dziedzin prawa¹⁶. Z uwagi więc na niewielką liczbę opracowań naukowych dotyczących przedmiotowej problematyki, konieczne było skorzystanie z opracowań cywilnoprawnych podejmujących ogólne rozważania odnoszące się do odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej¹⁷. Ponadto niezbędne było odwołanie się do literatury z zakresu prawa administracyjnego. Inspiracją w prowadzonych rozważaniach były także opracowania z dziedziny teorii i filozofii prawa, a także socjologii, politologii oraz ekonomii.

s. 69 i n.; tenże, *Uprawnienia podatkowe stanowiące podstawę dochodzenia należności od podmiotów publicznych* (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, pod red. L. Etela, Warszawa 2010, s. 618 i n.

¹⁶ Por. J. Małecki (w:) *System prawa finansowego*, t. III, pod red. L. Etela, Warszawa 2010, s. 493.

¹⁷ Por. np. E. Bagińska, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wykonywanie władzy publicznej*, Warszawa 2006; P. Dzienis, *Odpowiedzialność cywilna władzy...*; M. Safjan, K.J. Matuszyk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza...*; J.J. Skoczylas, *Odpowiedzialność za szkody...*

Rozdział 1

Zagadnienia wstępne

1.1. Pojęcie odpowiedzialności odszkodowawczej

Szeroko pojmowane sprawiedliwość i równość powinny być filarami “cywilizacji uniwersalnej”¹⁸ i współczesnego państwa¹⁹. Zasada odpowiedzialności odszkodowawczej, odgrywająca doniosłą rolę społeczno-gospodarczą, jest jednym z elementów realizujących te idee.

Pojęcie odpowiedzialności jest immanentnie związane z działalnością człowieka, dlatego też należy mu przypisać cechę wieloaspektowości i interdyscyplinarności²⁰. Stanowi przedmiot badań m.in. filozofii, psychologii, socjologii, ekonomii, etyki czy politologii. Ze względu na przedmiot niniejszych badań w dalszej części rozważań będziemy odnosić się głównie do odpowiedzialności prawnej, w szczególności odpowiedzialności odszkodowawczej ukształtowanej na gruncie prawa cywilnego.

We współczesnym społeczeństwie istnieje potrzeba po pierwsze – zabezpieczenia się przed ujemnymi skutkami działań niosących za sobą

¹⁸ Por. S.P. Huntington, *Zderzenie cywilizacji i nowy kształt ładu światowego*, tłum. H. Jankowska, Warszawa 2008, s. 77, za: V.S. Naipaul, *Our Universal Civilization. The 1990 Wriston Lecture*, New York 1990, s. 20.

¹⁹ Por. J. Byrska, *Typy sprawiedliwości a funkcjonowanie demokratycznego państwa* (w:) *Czy sprawiedliwość jest możliwa?*, pod red. D. Probućkiej, Kraków 2008, s. 25 i n.; A. Chodubski (w:) *Encyklopedia politologii*, t. I, *Teoria polityki*, pod red. W. Sokoła, M. Żmigrodzkiego, Kraków 1999, s. 257 i n.; J. Kochanowski, *Rzeczpospolita praworządna*, Warszawa 2008, s. 17 i n.; S. Krajski, *Filozofia polityczna w ujęciu polskich myślicieli katolickich w latach 1918–1939*, Warszawa 2006, s. 118 i n.; J. Rawls, *Teoria...*, s. 30 i n., s. 126 i n. oraz s. 724 i n.; R. Tokarczyk, *Współczesne doktryny polityczne*, Warszawa 2010, s. 67.

²⁰ Por. G. Rejman, *Pojęcie odpowiedzialności* (w:) *Refleksje o prawie, państwie i społeczeństwie*, pod red. A. Turskiej, Warszawa 2005, s. 61 i n.

możliwość spowodowania uszczerbku, a po drugie – ustalenia podmiotu, który ponosi odpowiedzialność za te działania²¹. Świadomość istnienia prawnych, a więc zinstytucjonalizowanych reguł odpowiedzialności przyczynia się do osiągnięcia względnej skuteczności prawa²². Należy zatem stwierdzić, iż materia związana z ochroną kompensacyjną odgrywa doniosłą rolę w rzeczywistości prawnej. Odpowiedzialność cywilna to jedno z kluczowych pojęć systemu prawa cywilnego²³. Witold Warkałło uznaje odpowiedzialność odszkodowawczą za funkcjonalnie wyodrębnioną instytucję obligatoryjno-prawną, której zakres pojęciowy jest węższy od odpowiedzialności cywilnej, a szerszy od odpowiedzialności kontraktowej i deliktowej łącznie²⁴. Nie można mówić o odpowiedzialności odszkodowawczej typu administracyjnego czy karnego, bowiem o przynależności każdego stosunku do konkretnej gałęzi prawa decyduje nie kryterium podmiotowe albo przedmiotowe, a metoda regulacji²⁵. Samo wprowadzenie konstrukcji odszkodowawczej do aktu należącego np. do gałęzi prawa administracyjnego nie może decydować o charakterze instytucji odszkodowania. Roszczenie o wynagrodzenie poniesionej szkody zawsze ma charakter roszczenia cywilnego i to bez względu na to, naruszenie jakich przepisów, tj. prywatnoprawnych czy publicznoprawnych, było źródłem szkody²⁶.

Odpowiedzialność odszkodowawcza jest immanentnie związana ze świadczeniem, którego celem jest zaspokojenie uszczerbku powstałego w dobrach jednego podmiotu przez inny podmiot – obowiązek naprawienia szkody²⁷. Stosunki odszkodowawcze są stosunkami typu

²¹ Por. A. Szpunar, *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności odszkodowawczej*, PiP 2003, z. 1, s. 18.

²² Por. R. Tokarczyk, *Filozofia prawa*, Warszawa 2009, s. 274.

²³ Por. A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 309; A. Szpunar, *Uwagi o funkcjach odpowiedzialności...*, s. 18 i n.

²⁴ Por. W. Warkałło, *Odpowiedzialność odszkodowawcza. Funkcje, rodzaje, granice*, Warszawa 1962, s. 7 i n., a także M. Kaliński (w:) *System prawa prywatnego*, t. 6, *Prawo zobowiązań. Część ogólna*, pod red. A. Olejniczaka, Warszawa 2009, s. 14 i n.

²⁵ Por. Z. Brodecki, *Odpowiedzialność za zanieczyszczenie morza*, Gdańsk 1983, s. 45; a także postanowienie NSA w Warszawie z dnia 2 lutego 1998 r., IV SA 272/97, LEX nr 43848; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2010 r., I SA/Wa 761/10, LEX nr 750926.

²⁶ Por. E. Bagińska (w:) E. Bagińska, J. Parchomiuk, *System prawa administracyjnego...*, t. 12, s. 9 i n.

²⁷ Por. M. Kaliński (w:) *System prawa prywatnego...*, pod red. A. Olejniczaka, t. 6, s. 12 i n.

zobowiązaniowego²⁸, w których wierzycielem jest podmiot poszkodowany, a dłużnikiem podmiot zobowiązany do naprawienia szkody. Typowe dla stosunku zobowiązaniowego jest uzależnienie istnienia obowiązku po stronie dłużnika od wystąpienia chronionego prawnie interesu po stronie wierzyciela. W przypadku odpowiedzialności odszkodowawczej interes ten należy uzależnić od zaistnienia ujemnego następstwa pewnego zdarzenia w majątku poszkodowanego, czyli szkody.

Pojęcie szkody, jako jeden z ważkich elementów postawionego problemu badawczego, zostanie szerzej omówione w dalszej części pracy. Już w tym miejscu należy jednak zaznaczyć, że wystąpienie szkody nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, iż na danym podmiocie ciąży odpowiedzialność odszkodowawcza²⁹. Norma prawna musi wiązać wystąpienie szkody z obowiązkiem jej naprawienia przez określony podmiot, uczynić kogoś odpowiedzialnym za tą szkodę. Wystąpienie jedynie uszczerbku w majątku poszkodowanego (bez zdarzenia, z którym ustawodawca wiąże powstanie obowiązku odszkodowawczego) spowoduje wyłącznie obciążenie dla majątku poszkodowanego i w rezultacie nie będzie można mówić o odpowiedzialności odszkodowawczej.

Odpowiedzialność odszkodowawcza pełni przede wszystkim funkcję kompensacyjną. Jest ona realizowana poprzez przywrócenie stanu istniejącego przed zaistnieniem zdarzenia, będącego źródłem odpowiedzialności odszkodowawczej. Istotą obowiązku odszkodowawczego jest naprawienie poniesionej przez poszkodowanego szkody, przywrócenie do stanu pierwotnego majątku poszkodowanego.

W literaturze wyróżnia się także funkcję prewencyjną i represyjną odpowiedzialności odszkodowawczej. Wydaje się jednak, że ich rola

²⁸ Zobowiązanie jest stosunkiem prawnym, który polega na tym, że jeden podmiot (wierzyciel) może domagać się od drugiego podmiotu (dłużnika) pewnego świadczenia (działanie lub zaniechanie), a dłużnik jest obowiązany to świadczenie spełnić. Por. W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2009, s. 41 i n.; J. Skąpski (w:) S. Grzybowski, J. Skąpski, S. Wójcik, *Zarys prawa cywilnego*, Warszawa 1988, s. 116; J. Wiszniewski, *Zarys prawa cywilnego*, Warszawa 1970, s. 259.

²⁹ Por. W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania...*, s. 211; R. Longchamps de Berier, *Polskie prawo cywilne. Zobowiązania*, Lwów 1939, wydanie anastatyczne: Poznań 1999, s. 230; J. Skąpski (w:) S. Grzybowski, J. Skąpski, S. Wójcik, *Zarys prawa...*, s. 144; J. Wiszniewski, *Zarys prawa...*, s. 292 i n.

Anna Drywa – doktor nauk prawnych, prawnik praktyk – doświadczenie zdobyła w administracji publicznej, obecnie pracuje w kancelarii radcy prawnego; autorka publikacji z zakresu prawa podatkowego.

■ Publikacja stanowi pierwsze w polskiej literaturze prawa podatkowego monograficzne opracowanie problematyki odpowiedzialności odszkodowawczej władzy publicznej związanej z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej.

■ W pracy dokonano analizy sytuacji prawnej podatnika, omówiono przesłanki oraz procedurę uzyskania odszkodowania związanego z wydaniem niezgodnej z prawem decyzji podatkowej. Opracowanie ukazuje wieloaspektowość tej procedury, ponadto wskazane zostały problemy, z jakimi podatnik musi się zmierzyć, dochodząc odszkodowania. Wnioski udokumentowano poglądami doktryny oraz judykatury.

■ Publikacja adresowana jest przede wszystkim do przedsiębiorców i ich pełnomocników, doradców podatkowych i radców prawnych, zainteresuje również pracowników organów podatkowych, sędziów oraz przedstawicieli nauki.

„Recenzowana praca pod względem merytorycznym zasługuje na wysoką ocenę, a z zawartymi w niej cennymi uwagami i wnioskami Autorki należy się w pełni zgodzić. W wielu przypadkach wskazują one na nowatorstwo oraz samodzielność myślenia, doskonałe przygotowanie, znajomość omawianej problematyki i wysokie kompetencje merytoryczne”.

Dr hab. J. Glumińska-Pawlic, prof. UŚ

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-4542-2



9 788326 445422

Cena 99 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl