



RADA FUNDACJI

Halina Bortnowska-Dąbrowska Marek Antoni Nowicki
Jerzy Ciemniowski Teresa Romer
Janusz Grzelak Mirosław Wyrzykowski
Michał Nawrocki

ZARZĄD FUNDACJI

Prezes: Danuta Przywara
Wiceprezes: Maciej Nowicki
Sekretarz: Piotr Kładoczny
Skarbnik: Lenur Kerymov
Członek Zarządu: Dominika Bychawska-Siniarska

Warszawa, dn. 21.06.2017

1403/2017/KPCP/API

Andrzej Ruciński przeciwko Polsce
(Skarga Nr 22716/12)

OPINIA
AMICUS CURIAE

HELŚIŃSKA FUNDACJA PRAW CZŁOWIEKA

2017

I. WPROWADZENIE

Niniejsza opinia została sporządzona przez Helsińską Fundację Praw Człowieka z siedzibą w Warszawie, ul Zgoda 11 (dalej: "HFPC") na podstawie zezwolenia udzielonego przez Europejski Trybunał Praw Człowieka.

1. Przedmiotem niniejszej opinii jest analiza systemu podatkowego w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem instytucji odszkodowania od Skarbu Państwa za wadliwą decyzję podatkową. Celem HFPC jest przybliżenie polskich realiów, w których podatnicy po długotrwałej batalii z organami państwowymi nie uzyskują odszkodowania, mimo iż działanie organów podatkowych było dla nich źródłem poważnej szkody.

II. CZĘŚĆ PIERWSZA

2. Pierwsza część opinii omawia stan polskiej legislacji podatkowej oraz przedstawia ogólne ramy polskiego systemu podatkowego. Ma ona na celu przybliżenie czytelnikowi środowiska, w którym działa podatnik oraz wskazania wielu trudności, z którymi spotyka się on w praktyce.

II. 1. Objętość i stopień skomplikowania prawa podatkowego

3. Polskie prawo podatkowe cechuje nadmierna obszerność, zmienność, zawilgość i kazuistyka. Tysiące stron ustaw i rozporządzeń, mnogość stawek, progów podatkowych, odpisów podatkowych, ulg, luk prawnych, rozbieżne interpretacje i orzeczenia sądów to codzienność polskiego podatnika. Jednym z głównych problemów jest rozproszenie przepisów prawa podatkowego po różnych aktach prawnych. Przepisy prawa materialnego składają się z ponad 300 aktów prawnych, w tym kilkanaście spośród nich stanowią ustawy. Składa się na nie w sumie 5789 stron maszynopisu, z czego 1518 stron to ustawy, a 4271 to rozporządzenia (stan na koniec listopada 2016 r.¹). Jak wynika z badania Grant Thornton, najbardziej „obszerny” jest w Polsce podatek dochodowy od osób fizycznych – regulujące go przepisy mają aż 2,7 tys. stron. Na drugim miejscu znajduje się akcyza (991 stron), a na trzecim VAT (890).²

Obszerność regulacji prawnych wpływa chociażby na czas realizacji obowiązków podatkowych, który w Polsce zdecydowanie przekracza średnią europejską³.

4. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201) przewiduje dwie metody powstawania zobowiązań podatkowych:
 - a) z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania;
 - b) z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania.

¹ Podatki w Polsce, raport Grant Thornton 2017; http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/01/Podatki_w_Polsce_GrantThornton_up.pdf.

²Ibidem.

³Jak wynika z raportu PWC i Banku Światowego <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2017.pdf> przeciętnie czas realizacji obowiązków podatkowych w Polsce zajmuje podatnikowi przedsiębiorcy 271h w roku i jest trzecim od końca w Europie.

5. Pierwszy rodzaj zobowiązań podatkowych, przy którego powstaniu aktywna rola została przypisana organom podatkowym obejmuje stosunkowo nieliczną grupę podatków, głównie lokalnych (np. podatek od nieruchomości od osób fizycznych) i stanowiących dochody samorządów terytorialnych (np. podatek od spadków i darowizn). System polskiego prawa podatkowego zasadniczo opiera się jednak na mechanizmie samoobliczenia podatku. Oznacza to, że na podatniku spoczywa ciężar ustalenia na podstawie obowiązujących przepisów prawa podatkowego, czy ciąży na nim obowiązek zapłaty podatku, samodzielne obliczenie wysokości należnego podatku oraz jego wpłata na rachunek organu podatkowego. Stosowanie tego mechanizmu rodzi w sposób oczywisty określone postulaty pod adresem Ustawodawcy. Prawo podatkowe powinno być na tyle jasne i oczywiste, aby podatnik mógł samodzielnie dokonać jego właściwej wykładni na potrzeby wymiaru i uiszczenia podatku. System prawa podatkowego powinien być spójny i stabilny, a także funkcjonalny i przejrzyste skonstruowany. Takie wymogi wynikają przede wszystkim z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Ponadto orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego pozwoliły na sformułowanie określonych standardów prawnych, które powinny być przestrzegane w prawidłowym procesie ustanawiania i regulowania podatków: przestrzeganie konstytucyjnej hierarchii źródeł prawa podatkowego, zasady wyłączności regulacji ustawowej w określaniu obowiązków podatkowych; zasada *lex retro non agit* – prawo podatkowe nie może stawać się swoistą pułapką na podatnika. Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego łączy w sobie aspekt jawności, jasności i pewności prawa. Należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Jasność prawa podatkowego wiąże się z językiem przepisów prawnych. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego regulacja podatkowa o charakterze ustawowym zawsze musi spełniać wymóg dostatecznej określoności, wynika to z zasady demokratycznego państwa prawnego (K. 24/00, U. 3/02, P. 21/02, K. 28/02, K. 38/04, SK 42/05, K. 19/07, P. 28/07, K. 44/07).⁴

⁴A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis Polska Sp. z o.o., 2013, str. 93.

6. Analiza obowiązującego stanu prawnego pozwala na postawienie tezy, że obowiązujące przepisy prawa podatkowego nie spełniają powyższych warunków, przeciwnie, system polskiego prawa podatkowego jest skomplikowany, trudny do interpretacji i dodatkowo nieustannie podlega zmianom⁵. Te częste nowelizacje uchwalanych ustaw są objawem daleko posuniętej inflacji prawa podatkowego. Przykładowo przez siedem lat od wejścia w życie ustawy VAT (w 2004 roku) zmieniono 698 przepisów, natomiast sam artykuł 2 (dotyczący definicji słownikowych) został zmieniony aż 14 razy⁶. Tylko w 2013 r. miało miejsce aż 6 nowelizacji ustawy o VAT.⁷ W 2016 roku w życie weszły aż 1784 strony nowych aktów prawnych regulujących bezpośrednio kwestie podatkowe.⁸ Niestabilność systemu podatkowego, która jest następstwem licznych zmian o charakterze nowelizacyjnym, sprawia, że prawo podatkowe i cały system podatkowy stają się nieczytelne i nieprzejrzyste. Tym samym są nieprzyjazne dla adresatów, a podatnicy często nie są w stanie zapoznać się z aktualnym stanem prawnym, przez co mogą być narażeni na ryzyko uchybienia i kar ze strony administracji skarbowej.
7. Bezdyskusyjne jest, że dla dobrowolnego wypełniania obowiązku podatkowego pierwszoplanowe znaczenie mają jasne przepisy podatkowe. Zdając sobie sprawę ze słabości funkcjonującego systemu, ustawodawca wprowadził do niego urzędowe interpretacje podatkowe, mające w założeniu pomagać podatnikom zrozumieć treść obowiązujących ich regulacje podatkowe. Ich istotą było zagwarantowanie podatnikom prawa do zapytania organów podatkowych o wykładnię konkretnego przepisu podatkowego mającego zastosowanie w ich indywidualnej sprawie. W okresie 2008–2016 wydano 301.946 interpretacji indywidualnych⁹ przy czym poziom zaskarżenia ich do sądu administracyjnego wahał się w granicach 7–9%¹⁰. Fakt, że aparat skarbowy wydaje ponad 33.000 interpretacji indywidualnych rocznie, świadczy o bardzo dużym zapotrzebowaniu na wyjaśnianie niejednoznaczności i sprzeczności w prawie podatkowym. Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego nie

⁵ *Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 3 czerwca 2013 RPO-735419-V/13/ST, 03.06.2013 r.*

⁶ *EY, System stworzony od podstaw, czyli prawdziwa historia 25-lecia polskich podatków, 2014.*

⁷ *Ibidem.*

⁸ *Podatki w Polsce, raport Grant Thornton 2017; http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/01/Podatki_w_Polsce_GrantThornton_up.pdf.*

⁹ Informacja z działalności Biur Krajowej Informacji Podatkowej w 2016 r., Leszno 2016 r.

¹⁰ [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/06404514E59D4DC8C12580DB003D21DF/\\$file/Analiza_BAS_2017_144.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/06404514E59D4DC8C12580DB003D21DF/$file/Analiza_BAS_2017_144.pdf).

wpływa jednak na realizację zasady określoności prawa podatkowego. Jest narzędziem, które ma minimalizować skutki legislacyjnej ułomności tych przepisów¹¹.

8. Zjawiska ilości regulacji podatkowych, częstotliwości ich zmian, liczby wydawanych interpretacji nie pozostają bez wpływu na ocenę jakości prawa podatkowego przez podatników. Przeprowadzane badania i analizy wskazują, że zdecydowana większość z nich bardzo źle ocenia nie tylko jakość regulacji prawnych dotyczących bezpośrednio wymiaru podatków ale także jakość instytucji całego systemu podatkowego (włączając w to organizację i pracę organów podatkowych)¹². Negatywną ocenę polskiego ustawodawstwa podatkowego potwierdzają również wyniki badania ankietowego przeprowadzonego przez Biuro Analiz Sejmowych wśród podatników. Pokazują one, że głównymi przyczynami problemów podatkowych dla polskich podatników są przede wszystkim: a) niejasna treść przepisu – w 56,16% b) zawilość procedury – w 23,83% c) nieadekwatność pojęć – w 8,39%.¹³

II. 2. Weryfikacja rozliczeń podatnika (do końca lutego 2017)

9. Konsekwencją przyjęcia systemu samoobliczenia podatku jest zaangażowanie organów podatkowych w weryfikację czynności podatnika. W polskim systemie podatkowym do końca lutego 2017 r. funkcjonowały dwa oddzielne piony organów podatkowych sprawdzające poprawność rozliczeń podatnika¹⁴: urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej, przy czym ich kompetencje wzajemnie się dublowały i krzyżowały. Każdy z tych pionów działał według oddzielnej procedury (aczkolwiek w istotnej części procedura postępowania urzędów kontroli skarbowej odwoływała się do procedury zawartej w Ordynacji podatkowej, właściwej dla urzędów skarbowych). Dodatkowo w ramach istniejących procedur występowały różne fazy (kontrola ksiąg podatkowych,

¹¹ Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, Jacek Kulicki, Biuro Analiz Sejmowych, nr 3, 2017 r.

¹²<http://biznes.interia.pl/firma/news/krytyczna-ocena-prawa-podatkowego,2117727,1852>

¹³ Ocena skutków wprowadzenia i stosowania instytucji indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, Jacek Kulicki, Biuro Analiz Sejmowych, nr 3, 2017 r.

¹⁴ Na poziomie podatków lokalnych istnieje niezależny pion samorządowych organów podatkowych

kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, postępowanie skarbowe), z których część miała charakter fakultatywny dla różnych organów.

10. Aczkolwiek ustawy podatkowe zawierają terminy w ramach, których winno nastąpić zakończenie prowadzonego przez organ podatkowy postępowania weryfikacyjnego (zasadniczo po 2 miesiące w pierwszej i drugiej instancji), to mają one charakter instrukcyjny; ich przekroczenie nie wywołuje istotnych skutków prawnych (w pewnych sytuacjach w związku z przekroczeniem terminów. W praktyce postępowania takie trwają (aż do wydania decyzji przez organ drugiego stopnia) miesiącami czy nawet latami.

III. CZĘŚĆ DRUGA

11. Druga część opinii przedstawia etapy, które musi przejść podatnik, aby uzyskać odszkodowanie od Skarbu Państwa za wadliwie wydaną decyzję podatkową. Analiza skupia się przede wszystkim na problemowym ujęciu zagadnienia.

III.1. Kontrola skarbową, podatkowa i postępowania podatkowe

12. Na ogół proces prawidłowości rozliczeń podatnika z urzędem skarbowym rozpoczyna kontrola skarbową. Kontrolę przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji właściwy dla danego podatnika i dla rozliczenia określonego podatku. Jej wszczęcie nie zawsze świadczy o podejrzeniach organów podatkowych co do istnienia nieprawidłowości.

W praktyce kontrola podatkowa jest pierwszą procedurą wszczynaną przez organy podatkowe w celu sprawdzenia prawidłowości rozliczenia podatkowego.

Natomiast, jeżeli pracownicy urzędu skarbowego doszukają się pewnych nieprawidłowości w rozliczeniach kontrolowanego, wszczynane jest postępowanie podatkowe na podstawie wyniku kontroli. Celem postępowania podatkowego jest rozstrzygnięcie konkretnej sprawy podatkowej, zazwyczaj

poprzez wydanie decyzji wymiarowej (określenie wysokości zobowiązania podatkowego, zaległości podatkowej bądź stwierdzenie nadpłaty), decyzji o zaniechaniu ustalenia zobowiązania podatkowego lub decyzji o zwolnieniu z podatku.

13. Postępowanie podatkowe w polskim systemie prawa jest szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego, które powinno przebiegać zgodnie z zasadami ogólnymi określonymi w art. 120 – 129 Ordynacji podatkowej, takimi jak m.in.: zasada legalizmu, zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów państwa, zasada czynnego udziału stron czy zasada szybkości postępowania.

III.2. Postępowanie przed sądami administracyjnymi – uzyskanie prejudykatu

14. Podatnik niezgadzający się z decyzją kończącą wyżej wymienione postępowanie podatkowe składa skargę za pośrednictwem organu podatkowego, który ją wydał do sądu pierwszej instancji - Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA).

Sądy administracyjne sprawują kontrolę nad działalnością organów administracji publicznej. Ich zadaniem jest m.in. analiza danej decyzji podatkowej pod kątem jej zgodności z obowiązującymi przepisami. Zasadą jest, że sprawa przed sądem administracyjnym powinna się zakończyć możliwie najszybciej. Często jej rozstrzygnięcie następuje na pierwszej rozprawie. Jednakże czas oczekiwania na rozprawę przed WSA, jak wynika z doświadczenia HFPC, wynosi od 6 do 12 miesięcy (zależy od województwa).

15. Przed sądem administracyjnym nie są przesłuchiwani świadkowie ani nie zasięga się opinii biegłych sądowych. Takie dowody, jeśli były konieczne do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, powinny zostać przeprowadzone w toku postępowania podatkowego (np. przez urząd skarbowy, urząd kontroli skarbowej), a jeśli nie zostały przeprowadzone – decyzję taką sąd prawdopodobnie uchyli.

16. WSA jest sądem kasacyjnym, tzn. może tylko uchylić decyzję podatkową i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi podatkowemu. Od wydanego przez WSA rozstrzygnięcia kończącego postępowanie w sprawie (wyroku lub postanowienia odrzucającego skargę) przysługuje skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego (druga instancja) (dalej: NSA)

Skargę kasacyjną wnosi się za pośrednictwem WSA i musi on spełniać szczególne wymogi formalne, m.in. konieczność odpowiedniego sformułowania zarzutów. W sprawach podatkowych skarga powinna być sporządzona przez adwokata lub radcę prawnego lub doradcę podatkowego. Podobnie, z doświadczenia HFPC wynika, że czas oczekiwania na rozprawę przed NSA wynosi przeciętnie ponad 2 lata.

17. NSA może rozstrzygnąć skargę kasacyjną na kilka sposobów. Sąd ten oddala skargę kasacyjną, jeżeli nie ma usprawiedliwionych podstaw albo jeżeli zaskarżone orzeczenie – mimo błędnego uzasadnienia – jednak odpowiada prawu.

NSA w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej uchyła zaskarżone orzeczenie w całości lub w części i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania wojewódzkiemu sądowi administracyjnemu, który wydał orzeczenie. Natomiast NSA orzeka co do meritum sprawy, jeżeli nie zostały naruszone przepisy postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a jedynie przepisy prawa materialnego.

III.3. Statystyki

18. Postępowanie wymiarowe ma charakter dwuinstancyjny, w przypadku sporu kończy się wydaniem decyzji przez organ II instancji, która może być przedmiotem zaskarżenia do sądu administracyjnego (także dwuinstancyjnego).

Liczba zaskarżeń i sporów podatników z organami świadczy także o jakości prawa podatkowego:¹⁵.

19. I tak w **2010 r.** do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wpłynęło 12.753 skarg na akty i czynności Dyrektorów Izb Skarbowych, z tego załatwiono 7.712, w tym 25% uwzględniono (oraz 51 skarg na decyzje Dyrektorów Urzędów Skarbowych, z tego załatwiono 9, w tym 44% uwzględniono na korzyść podatnika).

20. W **2011 r.** do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wpłynęło 11.787 skarg na akty i czynności Dyrektorów Izb Skarbowych, z tego załatwiono 7.886 w tym 29% uwzględniono (oraz 178 skarg na decyzje Dyrektorów Urzędów Skarbowych, z tego załatwiono 53, w tym 22% uwzględniono na korzyść podatnika).

21. W **2012 r.** do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wpłynęło 10.898 skarg na akty i czynności Dyrektorów Izb Skarbowych, z tego załatwiono 7.443 w tym 26% uwzględniono (oraz 92 skarg na decyzje Dyrektorów Urzędów Skarbowych, z tego załatwiono 49, w tym 16% uwzględniono na korzyść podatnika).

22. W **2013 r.** do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wpłynęło 11.318 skarg na akty i czynności Dyrektorów Izb Skarbowych, z tego załatwiono 7.800 w tym 30% uwzględniono (oraz 102 skarg na decyzje Dyrektorów Urzędów Skarbowych, z tego załatwiono 58, w tym 16% uwzględniono na korzyść podatnika).

23. W **2014 r.** do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wpłynęło 11.952 skarg na akty i czynności Dyrektorów Izb Skarbowych, z tego załatwiono 7.337 w tym 27% uwzględniono (oraz 156 skarg na decyzje Dyrektorów Urzędów

¹⁵ Zob. sprawozdania z działalności NSA i WSA, dostępne pod adresem <http://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php>.

Skarbowych, z tego załatwiono 66, w tym 21% uwzględniono na korzyść podatnika).

24. W **2016** do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wpłynęło 10.775 skarg na akty i czynności Dyrektorów Izb Skarbowych, z tego załatwiono 7.178 w tym 18% uwzględniono (oraz 85 skarg na decyzje Dyrektorów Urzędów Skarbowych, z tego załatwiono 59, w tym 12% uwzględniono na korzyść podatnika).

25. Wyroki WSA w sprawach podatkowych mogą być przedmiotem skarg kasacyjnych (składanych przez obydwie strony)

Rok	Liczba skarg kasacyjnych do NSA w sprawach podatkowych
2010	4899
2011	6192
2012	6166
2013	7714
2014	7789
2015	7785
2016	6995

III.4. Odpowiedzialność SP za szkodę wyrządzoną przez władzę publiczną

26. Ogólną podstawę odpowiedzialności SP za niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej przewiduje art. 417 Kodeksu cywilnego¹⁶. Niniejszy artykuł znajduje zastosowanie lub znajduje ograniczone zastosowanie tylko wówczas, gdy ustawodawca odrębnym unormowaniem nie określa konsekwencji niektórych działań organów władz publicznych¹⁷. Istotne znaczenie w tym kontekście ma art. 417¹ KC, który reguluje tylko niektóre, szczególnie istotne z punktu widzenia praw obywatelskich, przejawy deliktu władzy publicznej, będąc tym samym *lex specialis* względem art. 417 KC¹⁸. Zgodnie z art. 417¹ § 2 KC, mającym istotne znaczenie przy dochodzeniu szkód wyrządzonych prawomocnymi wyrokami lub ostatecznymi decyzjami podatkowymi, jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać dopiero po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

27. Odpowiedzialność deliktowa Skarbu Państwa, oparta na art. 417 KC, powstaje, gdy spełnione są łącznie jej trzy ustawowe przesłanki: niezgodność z prawem działania lub zaniechania sprawcy, powstanie szkody oraz normalny związek przyczynowy między bezprawnym zachowaniem sprawcy a szkodą¹⁹. Zaś w sytuacji, gdy sąd powszechny orzeka na gruncie art. 417¹ § 2 KC, nie stwierdza już o niezgodności z prawem danego zachowania władzy publicznej, gdyż posiada uprzednio uzyskany przez powoda prejudykat, który potwierdza tę bezprawność.

28. Art. 417 § 1 KC nie czyni różnicowania co do skali czy stopnia niezgodności działania z prawem, a w szczególności nie zastrzega ograniczenia bezprawności działania podmiotu wykonującego władzę publiczną wyłącznie do rażącego

¹⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz.U. 1964 nr 16 poz. 93 ze zm.), dalej: „KC”.

¹⁷ A. Olejniczak, *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania - część ogólna, wyd. II*, red. A. Kidyba, Warszawa 2014, s. 428.

¹⁸ G. Karaszewski, *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, Warszawa 2014, s. 701.

¹⁹ Wyrok SA w Szczecinie z dnia 20 grudnia 2012 r., I ACa 679/12, LEX nr 1289571.

naruszenia prawa. Przesłanka niezgodności z prawem musi być rozumiana w sposób właściwy dla prawa cywilnego, tj. jako sprzeczność działania lub zaniechania z porządkiem prawnym sensu largo, co wyklucza możliwość jakiegokolwiek dyferencjacji skali czy stopnia bezprawności zachowania²⁰. Znane są jednak orzeczenia, w których sąd podnosił, iż podstawę odpowiedzialności SP na gruncie art. 417 KC może stanowić tylko niezgodność z prawem polegająca na *oczywistej* i rażącej obrazie prawa, która nie budzi żadnych wątpliwości oraz ma charakter *elementarny i kwalifikowany*²¹.

III.5. Postępowanie przed sądami powszechnymi w celu uzyskania odszkodowania

29. Podatnik występując jako powód przed sądem powszechnym musi zatem udowodnić, że poniósł szkodę w wyniku wydania przez organ administracji wadliwej nieprawomocnej decyzji podatkowej. Każdorazowo, dla stwierdzenia istnienia przesłanki normalnego związku przyczynowego między wadliwą decyzją a dochodzoną szkodą, konieczne jest przeprowadzenie oceny, czy szkoda nastąpiłaby także wtedy, gdyby zapadła decyzja zgodna z prawem²². Wiąże się to z koniecznością przygotowania obszernego materiału dowodowego. W praktyce działalności gospodarczej jest to bardzo skomplikowane, gdyż podatnik musi przedstawić dane, które jednoznacznie wykażą, iż, przykładowo, obniżone obroty są następstwem wydania wadliwej decyzji podatkowej, a nie złej koniunktury gospodarczej. To na podatniku spoczywa ciężar dowodu. Przeciwno niemu występuje reprezentująca Skarb Państwa, Prokuratoria Generalna Skarbu Państwa. Inaczej niż w trakcie postępowania podatkowego, w którym organ (przynajmniej teoretycznie, gdyż w praktyce orzeczniczej mocno reprezentowany jest pogląd o szczególnych obowiązkach podatnika w postępowaniu dowodowym) zobowiązany jest do wszechstronnego wyjaśnienia sprawy w trakcie postępowania cywilnoprawnego, organ może ograniczyć się do kwestionowania dowodów przedstawianych przez podatnika²³.

²⁰ Wyrok SN z dnia 19 kwietnia 2012 r., IV CSK 406/11, LEX nr 1169347.

²¹ Wyrok Sądu Okręgowego w Gdańsku z dnia 14 listopada 2012 r., III Ca 140/12, LEX nr 1714938.

²² Wyrok SN z dnia 6 lutego 2004 r., II CK 433/02, Lex nr 163987.

²³ H. Litwińczuk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza za wadliwą decyzję podatkową*, „Studia Iuridica 2007”, nr 47, s. 184.

30. Mimo iż z formalnego punktu widzenia przeciwnicy procesowi są sobie równi, w praktyce to Prokuratoria Generalna Skarbu Państwa znajduje się na uprzywilejowanej pozycji. Jest to wyspecjalizowany organ, doskonale przygotowany i głęboko doświadczony w występowaniu w sprawach o odszkodowanie od Skarbu Państwa. Powodem zaś jest podatnik, który często nie dysponuje znacznymi środkami, które może przeznaczyć na pełnomocnika o wysokich kwalifikacjach, orientującego się dokładnie w specyfice procesów o odszkodowanie od Skarbu Państwa. Instytucja odszkodowania od Skarbu Państwa za wadliwe decyzje podatkowe jest zbyt skomplikowana, żeby podatnik mógł z niej skorzystać bez pomocy specjalisty²⁴. W praktyce prowadzi to do sytuacji, w której o odszkodowania Skarbu Państwa występują duże firmy, które mogą pozwolić sobie na poniesienie wysokich wydatków, zaś mniejsze podmioty nie decydują się na występowanie o odszkodowanie bądź posiadają bardzo małe szanse na wygraną²⁵.

31. Ponadto istnieje duże zagrożenie, że podatnik nie uzyska żądanego odszkodowania nawet w sytuacji, gdy będzie miał wsparcie profesjonalnego pełnomocnika i przedstawi bogaty materiał dowodowy, pozwalający wykazać poniesioną szkodę oraz jej wysokość²⁶. Wynika to z tego, że procesy o odszkodowania wyróżnia wysoki stopień skomplikowania, a w konsekwencji tego są trudne do przeprowadzenia – głównie przez brak jednorodnej wykładni oraz ich specyfikę²⁷.

III.6. Statystyki

32. Poniżej prezentujemy statystyki, które obrazują liczbę spraw zarejestrowanych w Prokuraturii Generalnej w przedmiocie odpowiedzialności Skarbu Państwa za wadliwe decyzje podatkowe.

²⁴ A. Drywa, *O efektywności procedury dochodzenia przez podatnika odszkodowania za niezgodne z prawem decyzje podatkowe*, [w:] *Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, Warszawa 2015, s. 251.

²⁵ K. Koźmiński, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej w poglądach sędziów*, „Infos BAS 2015”, nr 21, s. 3.

²⁶ *Ibidem*, s. 4.

²⁷ Na podstawie badań empirycznych polegających na przeprowadzeniu ankiety oraz na swobodnej wypowiedzi w ramach wywiadu pogłębionego wśród sędziów, źródło: *Ibidem*, s. 2.

liczba spraw zarejestrowanych w latach 2010-2016	rok 2010	rok 2011	rok 2012	rok 2013	rok 2014	rok 2015	rok 2016
112	25	20	17	14	13	10	13

źródło: dane udostępnione przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa w odpowiedzi na wnioski o udostępnienie informacji publicznej

Wynik sprawy	razem w latach 2010-2016	rok 2010	rok 2011	rok 2012	rok 2013	rok 2014	rok 2015	rok 2016
Inny	14	4	2	3	1	2	1	1
Przegrana częściowa SP/zasądzenia ponad 50% roszczenia	1	0	0	0	0	1	0	0
Przegrana SP	2	1	0	1	0	0	0	0
Wygrana częściowa SP (>=50% roszczenia)	5	1	0	1	0	0	2	1
Wygrana SP	94	10	15	20	15	12	13	9

źródło: dane udostępnione przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa w odpowiedzi na wnioski o udostępnienie informacji publicznej

33. W kontekście prowadzonych rozważań warto zestawzić z sobą powyżej zaprezentowane statystyki ze statystykami przedstawiającymi ilość skarg na akty i czynności organów administracji (patrz pkt. 3 opinii). Zwraca uwagę znacząca dysproporcja między ilością skarg, które wpływają do sądów administracyjnych, oraz liczbą wyroków, uchylających decyzje podatkowe na korzyść podmiotu skarżącego, tj. podatnika, a liczbą spraw o odszkodowanie od Skarbu Państwa. Można wysunąć wniosek, że w większości przypadków podatnik zatrzymuje się na etapie, na którym uda mu się doprowadzić do wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwej decyzji podatkowej. Statystyki wskazują również, że wśród tej nielicznej grupy spraw wnoszonych w związku ze szkodą wyrządzoną decyzją podatkową większość spraw o odszkodowanie od Skarbu Państwa kończy się przegraną podatnika. Po przeanalizowaniu procedury dochodzenia odszkodowania od Skarbu Państwa oraz statystyk obrazujących liczbę spraw zarejestrowanych w Prokuraturii Generalnej stwierdzić można, iż instytucja roszczenia odszkodowawczego od Skarbu Państwa za wadliwe decyzje podatkowe w praktyce ma marginalne znaczenie.

34. Sytuację taką należy oceniać głęboko negatywnie. Podstawową ideą kompensacji związanej z wykonywaniem władzy publicznej jest założenie, że działania władzy publicznej, które są ze względu na swą istotę podejmowane w interesie ogólnym, nie powinny prowadzić do przerzucenia w całości ryzyka powstania szkody na jednostkę²⁸. Niestety analiza instytucji odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za wadliwe decyzje podatkowe wskazuje, że ryzyko powstania szkody w większości przypadków obciąża podatnika. Sytuacja taka jest niedopuszczalna w demokratycznym państwie prawnym i rażąco narusza zasadę zaufania obywatela do państwa – zasadę będącą kluczem konstytucyjnej aksjologii, a także naczelną regułą sposobu działania wszystkich organów administracji publicznej²⁹.

²⁸ M. Safjan, K. Matuszyk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009, s. 134.

²⁹ A. Błaś, *Zasada zaufania obywatela do państwa*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 203-204.

IV. PODSUMOWANIE

35. Opisane powyżej mechanizmy i procedury jednoznacznie wskazują na ułomności polskiego systemu podatkowego. Wybitni przedstawiciele zarówno teorii prawa podatkowego, jak i praktycy przedstawiają postulaty mające na celu przebudowę obecnego systemu podatkowego³⁰. Kwestie związane z reformą systemu podatkowego w kierunku uproszczenia, zlikwidowania barier czy ułatwienia rozliczeń są także regularnie obecne w dyskursie publicznym i politycznym. W naszej opinii impulsem, dla zintensyfikowania prac nad reformą systemu, który umożliwiłby uniknięcie m.in. takiej sytuacji jak w sprawie Pana Andrzeja Rucińskiego, jest dopuszczenie do faktycznego egzekwowania od organów administracyjnych odpowiedzialności za popełniane błędy i rekompensat za poniesione przez podatników straty. Uczynić to można poprzez – także orzecznicze – znoszenie lub sygnalizowanie braku akceptacji dla istnienia barier prawnych uniemożliwiających lub znacznie utrudniających możliwość dochodzenia roszczeń wobec Skarbu Państwa. Niejasność regulacji podatkowych nie może być alibi dla podmiotu będącego jednocześnie prawodawcą i wierzycielem z nieprawidłowych decyzji. Dodatkowo z dniem 1 stycznia 2016 r. wprowadzono do Ordynacji podatkowej zasadę *in dubio pro tributario*. Przedstawiciele środowiska prawniczego zgodnie podkreślają, że było to jedynie potwierdzenie dotychczasowych zasad płynących z Konstytucji i ogólnych zasad funkcjonujących w systemie prawa podatkowego. Przekładając to na kanwę niniejszej sprawy, gdy interpretacja przepisów nie prowadzi do jednoznacznych rezultatów, wątpliwości powinny być wyeliminowane na etapie wydawania decyzji wymiarowej. Innymi słowy, istnienie niejasności, rozbieżności etc. w interpretacji prawa podatkowego winno być przesłanką rozstrzygnięcia na korzyść podatnika, a nie przesłanką egzoneracyjną w późniejszym postępowaniu w sprawie odszkodowania, gdy nieprawidłowa decyzja podatkowa wyrządziła podatnikowi szkodę.

³⁰ Por.: *Biała księga problemów podatkowych - Podsumowanie akcji „Uprośćmy podatki”*, prowadzonej przez redakcję „Rzeczpospolitej” w okresie luty–czerwiec 2013 r., A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, s. 137.

36. Organ podatkowy (jako reprezentant Skarbu Państwa), decydując się na wydanie decyzji wymiarowej w powyższej spornej sytuacji pomimo wątpliwości, powinien spodziewać się (być świadomym) konsekwencji – czyli pełnej odpowiedzialności za popełnione błędy. Z tego tytułu spełnianie dodatkowych kryteriów, aby uznać winę Skarbu Państwa i w rezultacie wypłatę odszkodowania podatnikowi, ma *de facto* charakter blokujący. Bezapelacyjnie stanowi to kolejne, nieuzasadnione obciążenie dla podatnika, po wyczerpujących psychicznie, fizycznie jak i finansowo długoletnich sporach.

W imieniu Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka,

Piotr Kładoczny

Danuta Przywara

Sekretarz Zarządu

Prezes Zarządu

Podpisy i pieczęć na oryginale