

*Leszek Bosek*

## **Uwagi na tle orzeczenia Sądu Najwyższego w sprawie skutków odszkodowawczych decyzji podatkowych uchylonych w toku instancji**

**I. 1.** Niniejsze opracowanie stanowi próbę systematyzacji zasad odpowiedzialności państwa po orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego usuwającego art. 418 k.c. oraz reinterpretującego art. 417 k.c. zgodnie z art. 77 Konstytucji<sup>1</sup>. Bezpośredni impuls i oś rozważań stanowi jednak wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 II 2002 r.<sup>2</sup>, dopuszczający odpowiedzialność państwa za decyzje uchylone w trybie kontroli instancyjnej. Orzeczenie SN jest istotne nie tylko z tego powodu, że stanowi swoisty precedens w judykaturze odszkodowawczej, ale także dlatego, iż dotyczy newralgicznego dla funkcjonowania państwa zagadnienia – podatków.

Jak wiadomo, szerokie dopuszczenie odpowiedzialności za nielegalne decyzje podatkowe może wprawdzie poprawić samopoczucie podatników, ale też skutecznie nadwyreżycić budżet państwa, co nie jest wcale odległą perspektywą, biorąc pod uwagę standardy działania fiskusa. Z drugiej strony, mechanizm cywilnoprawnej kompensacji stanowi jeden z kluczowych instrumentów ochrony praw obywatelskich<sup>3</sup>. Co więcej,

---

<sup>1</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 XII 2001 r. Sk 18/00 w sprawie zgodności z Konstytucją art. 417 i 418 k.c. OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256.

<sup>2</sup> Wyrok SN z 6 lutego 2002 r. V CKN 1248/00 (niepublikowany).

<sup>3</sup> Wskazać wystarczy choćby na umieszczenie art. 77 w dziale Konstytucji „Środki ochrony wolności i praw człowieka i obywatela”. Wydaje się, że znaczenie roszczeń odszkodowawczych będzie rosło wraz z umacnianiem się kultury demokratycznego państwa prawa, chociaż być może nie do rozmiarów znanych zza oceanu.

rozległość obowiązków podatkowych oraz nadmierne skomplikowanie systemu skarbowego powodują, że nawet należyta staranność i dobra wiara podatnika nie chronią go przed drastycznymi sankcjami podatkowymi<sup>4</sup>. Powoduje to, że nie tylko majątek firmy o najlepszej sytuacji ekonomicznej, ale także dobra osobiste najprzezorniejszego choćby podatnika są zagrożone<sup>5</sup>. Nie wymaga rozwinięcia myśli, w jakiej sytuacji osobistej znajduje się rzekomy oszust, którego pozbawiono domu i źródła utrzymania w trybie publicznej egzekucji administracyjnej. Nie ulega wątpliwości, że podatki z uwagi na ich powszechność są najdotkliwszym w państwie prawem źródłem ingerencji władzy w prawa obywatelskie, dotkliwszym nawet, aniżeli siłowa interwencja policyjna.

Z powyższych względów orzeczenie SN, dopuszczające *de facto* odpowiedzialność państwa za nielegalne decyzje podatkowe wydane w pierwszej instancji, wymaga wnikliwej analizy. Stanowi ono nie tylko prawdziwy precedens, ale można rozważać, czy nie tworzy podstawy do nowego wartościowania odpowiedzialności za judykacyjne bezprawie.

2. Stan faktyczny, na którego tle zapadło orzeczenie, nie rodzi kontrowersji. Urząd skarbowy wydał decyzje wymiarowe ustalające zobowiązanie podatkowe za trzy kolejne lata (z opisu stanu faktycznego nie wynika, o jaki podatek chodziło). Powodowa firma zagrożona postępowaniem egzekucyjnym zapłaciła wymierzony podatek. W wyniku wniesionego jednocześnie odwołania decyzje urzędu skarbowego zostały uchylone w trybie nadzoru instancyjnego. Powódka, powołując się na art. 260 ordynacji podatkowej oraz art. 77 Konstytucji, zażądała odszkodowania

---

<sup>4</sup> System prawny wiąże z reguły odpowiedzialność z zasadą winy. Prawo podatkowe wprowadza jednak obiektywny reżim odpowiedzialności. Wynika on z faktu, że obowiązek podatkowy powstaje *ex lege*. Tak więc ustalenie zobowiązania podatkowego z wysokimi odsetkami za zwłokę, często po kilku latach (na gruncie VAT wzmocnione dodatkową decyzją o domiarze 30% podatku – art. 27 ust. 5 i 6 ustawy o VAT), ma tę konsekwencję, że polskie firmy o słabej z reguły płynności finansowej nie są w stanie przetrwać nielegalnej akcji fiskusa. Drastyczność sankcji podatkowej wynika również z kumulacji kar administracyjnych, jakimi są decyzje o domiarze podatku. Wystarczy wspomnieć o kumulacji odpowiedzialności z VAT i podatku korporacyjnego za błędne zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu określonych wydatków. W konsekwencji obok zaległości podatkowej i odsetek podatnik obciążany jest sankcjami z CIT i z VAT.

<sup>5</sup> Por. np. informację: *Po firmie został tylko prezes*, Rzeczpospolita z dnia 29 VIII 2002 r., która opisuje wcale nieodosobniony wypadek.

za niezgodne z prawem – w jej opinii – działanie władzy publicznej. Argumentowała, że wadliwe decyzje zmusiły ją nie tylko do zapłaty zobowiązania, ale wymusiły dodatkowe koszty wynikające z wydobywania wiarygodności od swych dłużników. Sąd pierwszej instancji oddalił powództwo, uznając, że art. 260 o.p. stosuje się tylko do decyzji ostatecznych, następnie uchylonych w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzenia ich nieważności. Podobnie zarzut naruszenia art. 77 Konstytucji nie znalazł uznania sądu apelacyjnego, który wskazał, że wydanie wadliwej decyzji uchylonej w toku instancyjnym nie jest bezprawne, „skoro tok kontroli instancyjnej jest przewidziany przez prawo”. SN uchylił jednak orzeczenie sądu apelacyjnego. Powołując się na bezpośrednie stosowanie Konstytucji, zarzucił sądom niższym nieuzasadnione ograniczenie hipotezy art. 77 Konstytucji, wskazując, że także wadliwe decyzje wydane w pierwszej instancji, a uchylone w trybie nadzoru instancyjnego, rodzić mogą obowiązek odszkodowawczy.

3. Orzeczenie SN wywołuje mieszane uczucia. Wydaje się bowiem, że w świetle surowego reżimu odpowiedzialności państwa, reżimu wiążącego odpowiedzialność z obiektywną bezprawnością zachowań władzy publicznej, rozszerzanie obowiązku odszkodowawczego na nieostatateczne decyzje grozi poważnym paraliżem administracji. Jeżeli bowiem przyjąć, że obowiązek odszkodowawczy powstaje w momencie uchylecia wadliwej decyzji w toku instancji, to nietrudno wyobrazić sobie indolencję administracji owładniętej strachem przed odpowiedzialnością za każdy akt stosowania prawa. Postępując dalej na ścieżce wyznaczonej przez SN, napotkamy nie tylko problem wyznaczenia marginesu racjonalnie dopuszczalnego błędu w decyzjach administracji, ale trudno dostrzec argumenty przeciw obciążeniu państwa odpowiedzialnością za uchylone w toku instancji wadliwe orzeczenia sądowe (jak na przykład te w niniejszej sprawie)<sup>6</sup>. Szlachetna myśl o przerzuceniu przez ustawodawcę konstytucyjnego ryzyka szkód wyrządzonych jednostkom przez władzę publiczną na całą społeczność mogłaby doprowadzić do faktycznej anarchii

---

<sup>6</sup> Warto odnotować, że jeszcze na gruncie restryktywnego art. 418 k.c. odpowiedzialność państwa za wadliwe orzeczenia była egzekwowana; por. np. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 12 V 1999 r. I ACa 139/99 (niepublikowany) lub wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 10 III 1998 r. I ACa 12/98 (niepublikowany).

judykacyjnej, procesów o procesy<sup>7</sup>. Zadawać więc można pytanie, czy wykładnia art. 77 Konstytucji dokonana przez SN jest poprawna?

**II. 1.** Wykładnia art. 77 Konstytucji była przedmiotem ożywionej polemiki w doktrynie zakończonej orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r.<sup>8</sup> Ponieważ zarówno charakter art. 77 Konstytucji, jak i koncepcję bezpośredniego stosowania Konstytucji szeroko dyskutowano, ograniczę rozważania do orzeczenia TK<sup>9</sup>. *Prima facie*, Trybunał Konstytucyjny potwierdził normatywy i samodzielny byt normy konstytucyjnej. Konsekwencją uznania art. 77 za normatywny wyznacznik standardów odpowiedzialności państwa jest głęboka, skokowa zmiana zarówno w warstwie aksjologicznej, jak i *stricte* normatywnej. W warstwie aksjologicznej orzeczenie ostatecznie przypieczętowało odejście od zasady immunitetu państwa na rzecz pełnej (w sensie zakresu obowiązku

---

<sup>7</sup> Problematyka judykacyjnego bezprawia jest zagadnieniem złożonym. Z uwagi na konieczność szczególnie wnikliwej analizy powiązań kauzalnych między wadliwym orzeczeniem a szkodą, a w konsekwencji wyznaczenia zakresu szkody podlegającej naprawieniu, nie jest możliwe omówienie tego zagadnienia. Wydaje się jednak, że poniższe rozważania w znacznej mierze znajdują analogiczne zastosowanie do odpowiedzialności państwa za ekscesy judykacyjne.

<sup>8</sup> M. S a f j a n, *Odpowiedzialność państwa na podstawie art. 77 Konstytucji RP*, PiP 1999, nr 4, s. 3; E. Ł ę t o w s k a, *W kwestii zmian przepisów k.c. o odpowiedzialności za szkody wyrządzone działaniem władzy publicznej*, PiP 1999, nr 7; M. K ę p i ń s k i, R. S z c z e p a n i a k, *O odpowiednim stosowaniu artykułu 77 ust. 1 Konstytucji*, PiP 2000, nr 3, s. 79; P. G r a n e c k i, *Odpowiedzialność cywilna Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną działaniem swojego funkcjonariusza (wybrane zagadnienia)*, Palestra 2000, nr 11-12, s. 21; A. S z p u n a r, *O odpowiedzialności odszkodowawczej państwa*, PiP 1999, s. 91; t e n ż e, *Kilka uwag o odpowiedzialności odszkodowawczej państwa*, Rejent 2001, nr 2, s. 121.

<sup>9</sup> Uzasadnienie orzeczenia TK poprzez liczne odwołania do stanowisk prezentowanych w doktrynie stanowi swoiste podsumowanie, autorytatywne zakończenie sporu o bezpośrednią stosowalność normy art. 77. Piśmiennictwo przychylnie przyjmuje orzeczenie Trybunału; por. J. K r e m i s, *Skutki prawne w zakresie odpowiedzialności odszkodowawczej państwa na tle wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, PiP 2002, nr 6, s. 37; G. B i e n i e k, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez funkcjonariuszy po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r.*, PS 2002, nr 4, s. 15; I. K a r a s e k, *Odpowiedzialność skarbu państwa za funkcjonariuszy po wyroku TK z dnia 4 grudnia 2001 r.*, SK 2000, nr 18, *Transformacje Prawa Prywatnego 2002*, nr 1-2, s. 93. Krytycznie, ale tylko w zakresie posługiwania się techniką orzeczenia interpretacyjnego M. H a c z k o w s k a, w glosie, PiP 2002, nr 8, s. 100.

odszkodowawczego) i generalnej (wolnej od sfer immunizowanych) odpowiedzialności. W warstwie normatywnej Trybunał usunął art. 418 k.c., będący szczególną, wyjątkową podstawą odpowiedzialności za indywidualne akty władcze oraz wskazał na art. 417 k.c., interpretowany zgodnie z art. 77 Konstytucji jako generalną podstawę roszczeń. W koncepcji bezpośredniego stosowania Konstytucji prezentowanej przez TK to właśnie art. 417 k.c. uzyskuje walor podstawy odszkodowawczej, a nie, co warto podkreślić, sam art. 77 Konstytucji. Sądy powinny więc wskazywać art. 417 k.c. jako materialnoprawną podstawę orzeczeń. Niezwykle ważne jest również nowe zdefiniowanie przesłanek odpowiedzialności państwa. W odniesieniu do przesłanki winy stwierdzono, że „służebną rolę organów władzy publicznej, które mają zapewniać ochronę wolności oraz praw człowieka, uzasadnia nie tylko przyjęcie odpowiedzialności, ale nawet szczególne zaostreżenie reżimu tej odpowiedzialności”<sup>10</sup>. W konsekwencji Trybunał wiążąco (w sentencji) zdyskwalifikował przesłankę winy, wprowadzając dla całego systemu odpowiedzialności państwa zasadę obiektywnej odpowiedzialności za bezprawne działania władzy. Ponadto Trybunał, wprawdzie niewiążąco, bo w uzasadnieniu, ale niemniej dobitnie i czytelnie, zinterpretował pozostałe przesłanki odpowiedzialności. Ustalając konstytucyjne znaczenie pojęcia szkody, i jak można domniemywać związku kauzalnego tę szkodę określającego, odwołał się do prawa cywilnego (a w szczególności do art. 361 § 2 k.c.) „jako tej gałęzi prawa, w której usytuowane są przepisy konkretyzujące mechanizm funkcjonowania odpowiedzialności odszkodowawczej”<sup>11</sup>. Nie oceniając poprawności swoście hermeneutycznej wykładni przepisów Konstytucji z perspektywy ustawodawstwa zwykłego, i na odwrót<sup>12</sup>, należy wskazać, że orzeczenie stworzyło zadowolający aksjologicznie stan normatywny. Wykluczając bowiem oczywiste ograniczenia w systemie odpowiedzialności władzy, nie dające się uzgodnić z Konstytucją w drodze wykładni (art. 418 k.c.), Trybunał podważył jednocześnie aksjologicznie uzasadnienie stosowania (ale nie obowiązywania) przepisów częściowo regulujących

---

<sup>10</sup> Por. *obiter dictum* orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 XII 2001 r. SK 18/00, *op. cit.*, s. 1342.

<sup>11</sup> *Op. cit.*, s. 1341.

<sup>12</sup> Interesujące opracowanie współczesnych technik wykładni prezentuje H. R a b a u l t, *Granice wykładni sędziowskiej*, Warszawa 1997.

odpowiedzialność państwa (np. art. 260 ordynacji podatkowej)<sup>13</sup>. Uznanie art. 417 k.c. za generalną podstawę odpowiedzialności, przy bardzo czytelnie i przyjaźnie dla obywatela ujętych przesłankach, stawia pod znakiem zapytania sensowność stosowania wątpliwych konstytucyjnie regulacji częściowych.

2. Wydaje się, że dyrektywą efektywnej ochrony praw obywatelskich kierował się również SN, dokonując wykładni operacyjnej (dla rozpatrywanej sprawy) art. 77 Konstytucji. Sąd Najwyższy – podobnie jak Trybunał – uznał zmianę ustroju i Konstytucji za przewartościowanie pozwalające na odejście od dotychczasowych kanonów wykładni przepisów odszkodowawczych. Sąd Najwyższy dostrzega niewystarczający zakres regulacji art. 260 ordynacji podatkowej w świetle art. 77 Konstytucji. Co warte podkreślenia, nie rozstrzyga jednak samodzielnie w oparciu o reguły kolizyjne sprzeczności art. 260 o.p. z art. 77 Konstytucji, ale zaznacza, że ewentualną niezgodność winien usunąć ustawodawca lub TK. Stwierdza jednocześnie, że ponieważ art. 260 nie znajduje zastosowania do niniejszej sprawy, dlatego nie ma potrzeby występowania do TK z pytaniem prawnym<sup>14</sup>.

Odmienność poglądów TK i SN przejawia się jednak w koncepcji stosowania Konstytucji. Trybunał w utrwalonej linii orzecznictwa reprezentuje stanowisko, że o ile istnieje regulacja ustawowa, organy stosujące prawo (w tym i sądy) winny stosować Konstytucję za pośrednictwem ustawodawstwa zwykłego (głównie, odwołując się do wykładni w zgodzie z Konstytucją). Sąd Najwyższy jednak w niniejszej sprawie pomija zinterpretowany zgodnie z Konstytucją art. 417 i używa wyłącznie normy konstytucyjnej do rozstrzygnięcia sprawy<sup>15</sup>. Ramy artykułu nie pozwalają

---

<sup>13</sup> W doktrynie jeszcze przed orzeczeniem TK wypowiediano poglądy o niespójności systemu odszkodowawczego w wyniku wejścia w życie Konstytucji. Stąd też formułowany był wniosek o niekonstytucyjności norm ograniczających zakres odszkodowania lub utrudniających jego dochodzenie; por. np. M. Kępiński, R. Szczępaniak, *O odpowiedzialności stosowaniu artykułu 77 ust. 1 Konstytucji*, PiP 2000, nr 3, s. 80.

<sup>14</sup> Por. interesującą analizę D. Dudka podejścia sądów do stosowania Konstytucji; D. Dudka, *Funkcjonowanie źródeł prawa w orzecznictwie*, [w:] *System źródeł prawa*, red. J. Granat, Lublin 2000 s. 83.

<sup>15</sup> Koncepcja bezpośredniego stosowania Konstytucji przyjęta przez TK, co warto podkreślić, nie wyklucza, co do zasady, możliwości powołania normy konstytucyjnej, jako

na wskazanie wszelkich wątpliwości wynikających z takiej praktyki<sup>16</sup>. Wskazać należy jednak na konsekwencje płynące z oparcia wyroku tylko na art. 77. Sąd, nie odnosząc się w uzasadnieniu do kwestii szczególnego charakteru art. 260 o.p. i związanej z tym intencji ustawodawcy do zacieśnienia granic odpowiedzialności za decyzje podatkowe tylko do sytuacji w tym przepisie przewidzianych, zdaje się przyczyniać do zamętu i niepewności prawa w sądach, a w szczególności w organach fiskusa. Czyżby Sąd Najwyższy oczekiwał, że sądy będą samodzielnie poszukiwały treści normatywnych bezpośrednio w przepisach Konstytucji, albo urzędy skarbowe będą nakładały podatki, stosując bezpośrednio art. 84 i 217 Konstytucji? Czy w tej sytuacji błędne zastosowanie Konstytucji będzie, zdaniem SN, działaniem niezgodnym z prawem w rozumieniu art. 77 Konstytucji, rodzącym odpowiedzialność państwa? Pozostawiam te pytania bez odpowiedzi.

Podjęjąc próbę wyjaśnienia stosunku art. 260 o.p. do 417 k.c., odwołać się w tej mierze należy do dotychczasowego dorobku doktryny. W doktrynie zawsze silny był nurt uznający dopuszczalność stosowania przepisów k.c. do szkód wyrządzonych przez administrację<sup>17</sup>. Działania władcze administracji, w tym wydawanie decyzji administracyjnych, nie pozostawiają cienia wątpliwości, że zawierają się w pojęciu „wykonywanie czynności powierzonej przez funkcjonariusza państwowego”. Tym samym art. 417 hipotetycznie dawał podstawę do żądania odszkodowania za każdą decyzję administracyjną, w tym także uchyloną w toku instancji. Jednakże w dotychczasowym rozwoju prawa odszkodowawczego przy-

---

wyłącznej podstawy roszczenia. Tym niemniej, jest to praktyka dopuszczalna wobec nieuregulowania na poziomie ustawodawstwa zwykłego określonej materii. Pogląd powyższy jest także prezentowany w doktrynie; por. S. W r o n k o w s k a, *W sprawie bezpośrednio stosowania Konstytucji*, PiP 2001, nr 9, s. 9.

<sup>16</sup> Szerzej na ten temat w odniesieniu do zagadnienia normatywnego bezprawia pisze w głosie do orzeczenia NSA z dnia 17 I 2002 r., OSP 2002, nr 11, poz. 139.

<sup>17</sup> Nie prezentując różniących się nieco stanowisk co do zakresu stosowania k.c., wskazać można: E. Ł ę t o w s k a, *O odpowiedzialności państwa za szkody po nowelizacji kodeksu postępowania administracyjnego*, PiP 1980, nr 4, s. 47; J. K r e m i s, *Odpowiedzialność Skarbu Państwa za decyzje administracyjne według kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania administracyjnego*, Wrocław 1986; A. S z p u n a r, *Znaczenie art. 160 k.p.a. jako podstawy odpowiedzialności odszkodowawczej*, PiP 1990, nr 9, s. 37; por. też Uchwała 7 sędziów SN z dnia 26 I 1989 r. III CZP 58/88, OSNCP 1989, nr 9, poz. 129.

mowano, że państwo za akty władzy odpowiada na zasadzie wyjątków statuowanych w przepisach szczególnych, np. art. 418 k.c. czy 160 k.p.a.<sup>18</sup>. Ponieważ wyjątki należało interpretować ścieśniająco, dlatego wykluczano stosowanie ogólnego art. 417 k.c. Wejście w życie art. 77 Konstytucji stworzyło generalną podstawę odpowiedzialności za nielegalne akty władzy. W tej sytuacji, jeszcze przed orzeczeniem Trybunału, zaprezentowano pogląd<sup>19</sup>, że dopuszczalne jest generalne stosowanie przepisów k.c. do szkód wyrządzonych decyzjami podatkowymi. Ponieważ jednak art. 418 k.c. formalnie obowiązywał, dlatego to on, jako przepis szczególny w stosunku do art. 417 k.c., winien być stosowany. Co więcej, wedle tego poglądu poszkodowanemu przysługiwało roszczenie odszkodowawcze w oparciu o przepisy k.c. nie tylko w odniesieniu do sytuacji nie ujętych hipotezą art. 260 o.p., ale także zbieg norm nie wyłączał możliwości wyboru, czy dochodzić pełnego odszkodowania na podstawie art. 418 k.c., licząc się z obowiązkiem wykazania kwalifikowanej winy, czy na podstawie art. 260 o.p., godząc się na ograniczenie odszkodowania do wysokości *damnum emergens*. Usunięcie art. 418 k.c. w oczywisty sposób rozwiązuje ten dylemat.

Uzupełniając lukę w wywodzie Sądu Najwyższego, wskazać można, że konsekwencją jego stanowiska jest fakt, iż art. 260 ma już nie charakter wyjątku dopuszczającego odpowiedzialność, lecz w świetle Konstytucji i orzeczenia TK stanowi egzemplifikację odpowiedzialności państwa. Uprzedzając ewentualne wątpliwości, wobec przewartościowania dokonanego wyrokiem TK, niecelny byłby argument, że prezentowana wykładnia opiera się na niedozwolonym rozumowaniu *a contrario* z wyjątku art. 260 o.p. Wydaje się bowiem, że rozszerzająca wykładnia art. 417 k.c. jest prostą konsekwencją uznania go przez TK za ustawowy odpowiednik normy konstytucyjnej<sup>20</sup>. Pochłania on więc wszelkie normy szczególne

---

<sup>18</sup> Należy jednak zaznaczyć, że wyłom dokonany ustawą z 1956 o odpowiedzialności funkcjonariuszy publicznych był w swoim czasie ogromnym osiągnięciem. Oznaczał bowiem przełom podobny do dokonanego wprowadzeniem art. 77 Konstytucji – państwo zobowiązało się do naprawienia szkód wyrządzonych działaniem w sferze *imperium*.

<sup>19</sup> Por. R. K u b a c k i, *Odszkodowanie za szkodę wywołaną wadliwą decyzją podatkową*, Przegląd Podatkowy 1999, nr 1, s. 1.

<sup>20</sup> Na temat metodologicznych uwarunkowań wykładni rozszerzającej por. H. R a b a u l t, *Granice wykładni sędziowskiej*, Warszawa 1997, s. 57.



odnoszące się do odpowiedzialności państwa, i z uwagi na odmiennie (restryktywnie) określone przez Trybunał przesłanki, staje się konkurencyjną podstawą odpowiedzialności. Postawić wręcz można hipotezę, że wszelkie normy szczególnie na poziomie ustawodawstwa zwykłego, o ile nie wprowadzają jasnych obostrzeń (dodatkowych przesłanek) odpowiedzialności państwa, stanowią swoiste *superfluum* normy bez samodzielnej treści. Jeżeli natomiast wprowadzają ograniczenia, należy rozważyć ich zgodność z ogólną konstrukcją odpowiedzialności spetryfikowaną przecież na poziomie konstytucyjnym. Jeżeli więc ordynacja podatkowa nie wyłącza wyraźnie odpowiedzialności państwa za wadliwe decyzje uchylone w toku instancji, to nie można *a priori* wykluczyć tej odpowiedzialności.

Prezentowane rozumowanie znajduje także pełne oparcie w projekcie regulacji odszkodowawczej przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Cywilnego<sup>21</sup>. Projekt zmierza bowiem do dostosowania ustawo-

---

<sup>21</sup> Komisja przyjęła jako podstawowe założenie ujednolicenie zasad odpowiedzialności państwa. Opracowano więc jedną regulację – art. 417 k.c. w nowym brzmieniu, który ma zastąpić system wielu podstaw szczególnych, stąd też Komisja zaproponowała skreślenie art. 160 k.p.a. i 260 o.p. Przyjęto bowiem dwa istotne założenia: konieczność dostosowania regulacji ustawowych do standardu konstytucyjnego (postulatem nadzwyczaj aktualnym pozostaje, aby dokonało się to przez zmianę legislacyjną, a nie tylko w drodze wykładni) oraz standardów *acquis communautaire*. Proponowana regulacja (art. 417) brzmi: § 1. Za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu władzy publicznej odpowiada Skarb Państwa albo właściwa jednostka samorządu terytorialnego mająca osobowość prawną lub inna właściwa osoba wykonująca władzę publiczną. W razie przekazania innej osobie wykonywania uprawnienia wynikającego z władzy publicznej odpowiada za szkodę także ta osoba.

§ 2. Osoba, o której mowa w paragrafie poprzedzającym, odpowiada, jeżeli szkoda wynikła z niezgodnego z prawem zachowania jej funkcjonariusza, pracownika albo innej osoby uczestniczącej przy wykonywaniu władzy publicznej.

§ 3. Jeżeli szkoda powstała na skutek wydania aktu normatywnego bądź wydania indywidualnego rozstrzygnięcia we właściwym postępowaniu, naprawienia szkody można żądać z chwilą utraty mocy obowiązującej przez akt normatywny z powodu jego niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą albo stwierdzenia niezgodności z prawem indywidualnego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonym ustawą. W razie gdy szkoda powstała na skutek indywidualnego rozstrzygnięcia wydanego na podstawie aktu normatywnego niezgodnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub ustawą naprawienie szkody może nastąpić po stwierdzeniu niezgodności z prawem tego rozstrzygnięcia na zasadach określonych w ustawie; por. projekt opublikowany w KPP 1998, nr 2, s. 332-340.

dawstwa do stanu zgodnego z Konstytucją (i prawem europejskim), a także ujęcia zasad odpowiedzialności w jednym przepisie. Co więcej, proponowane nowe ujęcie art. 417 nie tylko dopuszcza odpowiedzialność administracji za nielegalne decyzje (wyraźnie podkreślając, iż nielegalność ma być stwierdzona we właściwym trybie), ale każdego innego organu władzy – w tym i legislatora. W konsekwencji proponowana wykładnia systematyzująca zasady odpowiedzialności nie tylko odpowiada zamierzeniom kodyfikatorów, ale wpisuje się w rozumienie normy konstytucyjnej.

Podsumowując, państwo co do zasady może odpowiadać nie tylko za niezgodne z prawem decyzje ostateczne, ale nie ma normatywnych argumentów wykluczających odpowiedzialność za nielegalne decyzje pierwszoinstancyjne. Warto bowiem jeszcze wskazać, że byłoby całkowicie nieracjonalne oczekiwanie, aby poszkodowany nielegalną decyzją urzędu skarbowego, po to tylko, aby nie wykluczyć możliwości dochodzenia odszkodowania, zamiast odwoływać się do izby skarbowej, czekał aż owa decyzja stanie się ostateczna. Taki byłby wniosek, gdyby traktować art. 260 jako jedyną podstawę odszkodowawczą za decyzje podatkowe.

**III. 1.** Pryncypialna dopuszczalność roszczenia odszkodowawczego za uchylone decyzje pierwszoinstancyjne wymaga jednak skrupulatnego przeanalizowania jego przesłanek. Aby bowiem nie ziściła się katastroficzna wizja o sparaliżowanej administracji i anarchii judykacyjnej, odpowiedzialność należy ująć w racjonalne i mające odniesienie do rzeczywistości społecznej ramy. Nie podzielam bowiem entuzjazmu do przypisywania państwu odpowiedzialności gwarancyjnej za każdy uszczerbek majątkowy rzekomo wymagający kompensaty na podstawie art. 77 Konstytucji. Powstaje więc zagadnienie interpretacji fundamentalnych pojęć, jakby wydawać się mogło posiadających już doskonale ugruntowane w prawie cywilnym znaczenie, tzn. bezprawnego działania władzy publicznej i szkody kwalifikowanej adekwatnym związkiem przyczynowym.

**2.** W omawianym orzeczeniu bez wątpienia na plan pierwszy wysuwa się kwestia ustalania bezprawności jako przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej. Główna teza SN daje się ująć następująco: wydanie decyzji administracyjnej z naruszeniem przepisów prawa materialnego lub proceduralnego w stanach określonych w art. 145 i 156 k.p.a. i odpowiednio 240 oraz 247 ordynacji podatkowej jest działaniem bezprawnym.

Z opiniami SN w tej mierze należy się zgodzić, ale wymagają one uzupełnienia i komentarza. Wskazane w tych artykułach wady decyzji, będące normatywnymi usterkami niezgodnościami z wzorcem ustawowym (np. wydanie decyzji bez podstawy prawnej, z rażącym naruszeniem prawa czy skierowanie decyzji do osoby nie będącej stroną), sam ustawodawca wiąże z obowiązkiem odszkodowawczym. Co więcej, w odróżnieniu od innych wad, przypadki określone w tych przepisach są tak istotne, że interes publiczny wymaga uznania bezprawności i obligatoryjnego uchylenia dotkniętych nimi decyzji (wniosek z art. 233 o.p.). Waga tych wad wymusza ponadto naruszenia podstawowej zasady prawa publicznego: zasady trwałości decyzji administracyjnej (domniemania ważności i skuteczności decyzji), jeżeli decyzji nie można wzruszyć w zwykłym trybie. Dopuszczając więc stwierdzenie nieważności decyzji, choćby przyznając osobom trzecim prawa, ustawodawca uznał, że niezbędnym kosztem zachowania praworządności jest powiązanie z kwalifikowanymi stanami bezprawności obowiązku odszkodowawczego. Wydaje się więc, że jeżeli ustawodawca stwarza podstawę do zasądzenia odszkodowania za ostateczną decyzję (abstrahując nawet od formalnej skuteczności tej decyzji – wniosek z art. 260 § 2 ust. 2 o.p.), to nie istnieją istotne powody, aby inaczej wartościować niewątpliwe delikty organów pierwszej instancji. Logika systemu wymaga, aby podlegały one obowiązkowi odszkodowawczemu. Przejawy *mal administration* o takim natężeniu bezprawności rodzą obowiązek odszkodowawczy nie tylko za uszczerbki wyrządzone decyzjami ostatecznymi, ale także za usunięte z obrotu (uchylone) decyzje pierwszoinstancyjne. Pomijając więc pewne niezręczności w artykulacji przedstawionej wyżej myśli, poglądy SN zasługują na aprobatę<sup>22</sup>.

**3.** W orzeczeniu SN warto uwypuklić interesujący, choć niestety rzadko prezentowany, pogląd o jednorodnej naturze bezprawności, doskonale harmonizujący z koncepcją stosowania kodeksu cywilnego do szkód wynikających z wadliwych decyzji. Sąd Najwyższy stawia tezę o tożsamości

---

<sup>22</sup> Tylko z trudem zorientować się można w intencjach SN, gdy analizuje on relacje art. 260 o.p. oraz art. 77 Konstytucji w kategoriach domniemania, a nawet, jak zauważa, domniemania niewzruszalnego. Moim zdaniem, niepoprawne metodologicznie jest ujmowanie relacji przepisów prawnych w kategorii domniemania.

pojęcia bezprawności na różnych obszarach systemu prawa. Zauważa, że na gruncie prawa podatkowego nielegalność odpowiada cywilistycznej koncepcji bezprawności odzwierciedlonej w art. 77 Konstytucji; więcej, konkretyzuje ukształtowane w doktrynie prawa prywatnego pojęcie bezprawności<sup>23</sup> na użytek prawa podatkowego i niniejszej sprawy. Bezprawność określa więc jako „sprzeczność między zakresem kompetencji organu, sposobem postępowania i treścią rozstrzygnięcia wynikającymi z wzorca ustawowego a jego działaniem rzeczywistym”.

Całkowicie zgadzam się z ogólnosystemową metodą wykładni prawa, gdyż sprzyja ona zachowaniu koherencji systemu, unikaniu sprzeczności w prawie przez łagodzenie skutków niespójności przepisów (literalnego brzmienia przepisów nie można identyfikować z normami prawa obowiązującego, a tylko z materiałem do konstruowania norm) czy wreszcie unikaniu luk. Uważam, że nie ma potrzeby nadawania odmiennego sensu pojęciom takim jak zobowiązanie, czyn niedozwolony, bezpodstawne wzbogacenie czy właśnie bezprawność, o ile nie istnieją po temu istotne racje. Autonomia gałęzi prawa wynika bowiem tylko z wyraźnych przepisów szczególnych, a odmiennie metody regulacji (równość stron i autonomia woli oraz podporządkowanie i władztwo prawnoadministracyjne) nie mogą usprawiedliwiać teleologicznej interpretacji odcinającej od siebie poszczególne kompleksy przepisów. Taka interpretacja godzi bowiem w zasadę spójności prawa i Konstytucję będącą z jednej strony zwornikiem systemu, z drugiej gwarantem nienaruszalnych standardów ochrony praw obywatelskich. Tak więc dopuszczenie możliwości sięgania do instytucji i pojęć z różnych regulacji szczególnych w drodze analogii

---

<sup>23</sup> Bezprawność w prawie prywatnym ma utrwalone znaczenie. Ujmuje się ją jako niezgodność działania z obowiązującymi normami prawa przedmiotowego (por. R. L o n g c h a m p s de B é r i e r, *Zobowiązania*, Poznań 1948, s. 244), znamię przedmiotowe czynu pochodzące od rzymskiej *iniuria (contra ius)*; por. W. C z a c h ó r s k i, [w:] *System prawa cywilnego*, t. III, cz. 1, Warszawa-Wrocław 1981, s. 533. Identycznie odczytywać można pojęcie bezprawności na gruncie art. 77 Konstytucji; por. M. S a f j a n, *Odpowiedzialność państwa na podstawie art. 77 Konstytucji RP*, PiP 1999, nr 4, s. 10; M. K e p i ń s k i, R. S z c z e p a n i a k, *O odpowiednim stosowaniu artykułu 77 ust. 1 Konstytucji*, PiP 2000, nr 3, s. 79; R. S z c z e p a n i a k, *Odpowiedzialność odszkodowawcza jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2001, s. 97-99; P. G r a n e c k i, *Odpowiedzialność cywilna skarbu państwa za szkodę wyrządzoną działaniem swojego funkcjonariusza (wybrane zagadnienia)*, Palestra 2000, nr 11-12, s. 21.

wzbogaca niepomernie argumentację prawniczą i możliwości dowodzenia. W konsekwencji sprzyja pełniejszej i bardziej efektywnej ochronie praw obywatelskich. Jak wiadomo, jest to naczelna dyrektywa wykładni nie tylko na gruncie prawa rodzimego (w szczególnego konstytucyjnego i karnego), ale dyrektywa stosowana w interpretacji Konwencji Europejskiej przez Trybunał strasburski, jak też przez Trybunał luksemburski.

4. Podana przez SN definicja bezprawności wymaga jednak głębszej refleksji. Wydawać by się mogło, że definicja bezprawności jako obiektywnej normatywnej niewłaściwości zachowania jest zadowalająca. Tym niemniej zadawać można pytanie, czy posiadająca oparcie normatywne (wskazane wyżej) gradacja wad decyzji administracyjnych adekwatnie wyznacza zakres cywilnoprawnego obowiązku odszkodowawczego? Uogólniając, czy akty stosowania prawa mogą być ujmowane w kategoriach bezprawności, czy raczej konfrontacji racji, odmienności ocen normatywnych? Nie ulega wątpliwości, że błędna wykładnia prawa będąca podstawą aktów władczych (administracyjnych, judykacyjnych i legislacyjnych w odniesieniu do stosowania Konstytucji) także podlega wartościowaniu normatywnemu. Stwierdzenie powyższe jest oczywiste w świetle art. 7 Konstytucji (zasada legalności), art. 77 ust. 2 Konstytucji (zasada kontroli instancyjnej) czy wreszcie istnienia takich instytucji, jak kasacja, rewizja nadzwyczajna od orzeczenia NSA do Sądu Najwyższego albo skarga konstytucyjna. Już jednak wskazane orzeczenie nakazuje ostrożne kwalifikowanie aktów stosowania prawa (w szerokim znaczeniu). Omawiana sprawa dobitnie pokazuje, że mylnym i całkowicie oderwanym od rzeczywistości byłby pogląd, że każde błędne zastosowanie przepisu prawa rodzi odpowiedzialność państwa. Powódka, wobec groźby egzekucji domniemanych zaległości podatkowych, zwróciła się do profesjonalnego prawnika (radcy, adwokata?) o pomoc. Konstruując pozew, opart on roszczenie odszkodowawcze o art. 260 o.p. Sąd Najwyższy, jak i sądy niższe wykazały jednak zupełnie słusznie, że art. 260 tworzy podstawę odszkodowawczą w zakresie szkód wyrządzonych wydaniem decyzji ostatecznych, uchylonych następnie w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzenia ich nieważności. Stosowanie *per analogiam* art. 260 – jak chciał pełnomocnik – popada w kolizję z literalnym brzmieniem przepisu, a sądy nie mogły w zasadzie wykraczać poza wyraźnie ustalone brzmienie przepisu (nawet, powołując się na normę konstytucyjną art. 77), gdyż

oznaczałoby to faktyczne tworzenie zupełnie nowej regulacji<sup>24</sup>. Roszczenie powódki zostało więc oddalone nie ze względu na niesłuszność roszczenia lub brak podstaw w prawie materialnym, ale ze względu na błąd co do prawa pełnomocnika. Czy błąd ten był usprawiedliwiony, czy też wysiłki pełnomocnika uznać należy za czyny niedozwolone, akty bezprawia? Wydaje się bowiem, że nie należy zbyt łatwo ferować wyroków o odpowiedzialności państwa, powołując się li tylko na zaostrenie zasad odpowiedzialności. Przypomnieć należy rzecz oczywistą – państwo nie odpowiada na zasadzie ryzyka za wszelkie szkody związane z działaniem jego organów, ale za działania bezprawne, i to pozostające w adekwatnym związku przyczynowym z wyrządzoną szkodą.

5. Praktyka stosowania prawa nie pozwala na proste kwalifikowanie decyzji podatkowych jako nielegalnych. Nie każda decyzja administracyjna uchylana w toku instancji może być uznana za bezprawną i rodzącą obowiązek odszkodowawczy. Bardzo często bowiem organ odwoławczy uchyla decyzję z powodu odmiennej oceny stanu faktycznego, odmiennego rozumienia nieostrych przepisów ustaw podatkowych, odmiennej kwalifikacji przepisów o charakterze instrukcyjnym i praksologicznym regulującej zasady postępowania (przepisów generalnie pozbawionych sankcji) czy wreszcie błędów urzędu skarbowego polegającego na niewyjaśnieniu (przy bierności strony) wszystkich istotnych dla sprawy wątków. Co więcej, z natury postępowania administracyjnego (podatkowego) wynika, że decyzja pierwszoinstancyjna ma charakter prowizoryczny, gdyż jej uchylenie prowadzi bądź to do przekazania sprawy organowi I instancji w związku ze stwierdzonymi ciężkimi wadami (wniosek z art. 233 § 1 pkt b) bądź do wydania decyzji reformatorycznej. Izba skarbowa

---

<sup>24</sup> W orzecznictwie TK utrwalony jest pogląd, że jakkolwiek wykładnia w zgodzie z Konstytucją należy do niezwykle pożądanym instrumentów sprzyjających budowaniu praworządności i ochrony praw obywatelskich, to jednak ma ona swoje granice w szczególności w literalnym brzmieniu przepisu (por. np. orzeczenie z dnia 12 I 2000 r. P. 11/99, OTK ZU 2000, nr 1, poz. 3). Z drugiej strony należy ostrożnie podchodzić do stwierdzeń, iż „w państwie prawa nie można dokonywać wykładni, która byłaby sprzeczna z [językowym] sensem. Formuła słowna jest bowiem granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu” (por. orzeczenie NSA z dnia 23 IX 1997 r. I SA/Ka 391/96, ONSA 1998, nr 5, s. 151), gdyż wobec słabej jakości legislacji (przepisów) nie da się całkowicie wykluczyć, że kontekst systemowy wykładni i argumenty aksjologiczne mogą przeważać na rzecz przełamania dyrektywy pierwszeństwa literalnej wykładni.

może bowiem samodzielnie wydać decyzję reformatoryjną, tzn. zmieniającą treść decyzji urzędu co do istoty, w oparciu o samodzielną ocenę materiałów sprawy. Sensem ciągu instancyjnego, który traktować należy jako integralną całość, jest więc wszechstronna ocena stanu faktycznego i badanie, czy obowiązek podatkowy (powstający *ex lege*) nie powinien zostać transformowany na zobowiązanie podatkowe. Od strony odszkodowawczej istota instancyjności tkwi w definitywnym ustaleniu wielkości szkody (o czym niżej). Stąd można wysnuć wniosek, że niekoniecznie każde wadliwe działanie organu pierwszej instancji kwalifikować można jako bezprawne, choćby było następnie skorygowane przez instancję odwoławczą.

Rozważając treść pojęcia bezprawności na gruncie ordynacji podatkowej, należy zastanowić się nad możliwością kwalifikowania aktów stosowania prawa jako działań bezprawnych w ogóle. Pomijając kwestie oceny faktów i późniejszej subsumpcji pod właściwy przepis, chciałbym zwrócić uwagę na rozdzźwięk pomiędzy przepisem prawa a normą, czyli regułą zachowania. Truizmem byłoby powtarzanie, iż przepisy prawa służą jedynie jako materiał do rekonstrukcji norm prawnych. Jeżeli więc przepis sformułowany jest ogólnie, tak że dopuszczalne jest różne jego rozumienie, wówczas akt stosowania prawa uznać można za swoiste tworzenie normy (indywidualnej). Z jednego przepisu można bowiem wysnuć często kilka przeciwstawnych norm<sup>25</sup>. Co więcej, często zdarza się tak, że nawet względnie jasny przepis z uwagi np. na niestaranną redakcję całego kontekstu normatywnego (przemieszanie wyjątków z zasadami) nie pozwala na rekonstrukcję jasnej reguły postępowania<sup>26</sup>. Wobec tego zastosowanie do ustalonego stanu faktycznego jednej z norm przez

---

<sup>25</sup> Dla przykładu można wskazać, bynajmniej nie wyjątek w prawie podatkowym, art. 15 ustawy o podatku dochodowym od przedsiębiorstw: „Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.” Litera tego przepisu pozwala na niezwykle kreatywną interpretację organów podatkowych, co potwierdza bardzo bogate orzecznictwo NSA (tylko w bazie danych Lex znajduje się ponad 80 orzeczeń do tego artykułu), ale również liczne urzędowe interpretacje Ministra Finansów.

<sup>26</sup> Ilustracja Smoktunowicza funkcjonowania w prawie podatkowym zasady *clara non sunt interpretanda* daje wiele do myślenia; por. E. S m o k t u n o w i c z, *Clara non sunt interpretanda*, [w:] *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 303.

I instancję, a następnie zastosowanie przez II instancję normy przeciwstawnej, jakkolwiek z pozycji podatnika może mieć ten skutek, że za pierwszym razem będzie on zobowiązany do zapłacenia podatku, a za drugim razem już nie, nie może być kwalifikowane jako działanie bezprawne. O jaką bowiem obiektywną niezgodność zachowania z obowiązującą normą (prawem) miałyby tu chodzić? Wydaje się więc, że nieprecyzyjność języka prawnego lub *mal legislation*, wyjaśnia z jednej strony dlaczego system ochrony prawnej zbudowany jest hierarchicznie, z drugiej musi stanowić przesłankę z całą pewnością ekskulpującą, a chyba i wyłączającą bezprawność działań organów stosujących prawo. Stosowanie prawa nie może być więc postrzegane jako oczywiste, obiektywnie weryfikowalne odnajdywanie najdogodniejszej dla podatnika interpretacji, gdyż podejmowanie próby rekonstrukcji takiego obowiązku z obowiązującego prawa, byłoby po prostu nieracjonalne<sup>27</sup>. Organy skarbowe mają bowiem za zadanie zapewnienie dochodów państwu, a tym samym uwzględnianie interesu państwa. Wobec więc braku jednej generalnej dyrektywy wykładni (odpowiednika *effet utile* w prawie wspólnotowym) nie można oczekiwać ani jednolitego rozumienia przepisów podatkowych, ani tym bardziej jednolitego ich stosowania. Podatnikowi pozostaje więc, niestety, w typowym przypadku tylko spór w ramach instancji z fiskusem, a następnie skarga do NSA. Konkludując, nie można zgodzić się z poglądem, że administracji należy przypisywać odpowiedzialność za każdą wadliwą (a więc niezgodną z prawem lub polityką organu nadrzędnego) decyzję.

6. Sedno problemu tkwi, jak mi się wydaje, w złym stanie legislacji, szczególnie tej ustanawiającej – tak jak podatki – obowiązki dla obywateli. Nadmierna niejasność przepisów, ale także ogólna nieczytelność systemu podatkowego nie pozwalają organom stosującym prawo przypisać bez-

---

<sup>27</sup> Słusznie więc M. Zieliński zwraca uwagę, że nieostre wyrażenia w tekście prawnym określać się winno „zwrotami szacunkowymi”. Organy stosujące prawo dokonują bowiem swoistego oszacowania (z natury obciążonego błędem), tzn. przyporządkowania stanu faktycznego sprawy do desygnatów nazwy nieostrej; por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 172. W odniesieniu do podatków oszacowanie znaczenia hipotezy normy prawnomaterialnej ma ten skutek, że organ dysponuje faktycznym uznaniem w zakresie ustalenia obowiązku podatkowego, a w konsekwencji zobowiązania podatkowego.



prawności. Wydaje się jednak, że przerzucanie na obywatela całego ryzyka negatywnych skutków niechlujnego tworzenia prawa rodzi pytanie o granice dopuszczalnej ingerencji w prawa obywatelskie. Z zadowoleniem przyjmować można orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 X 2001 r., w którym aksjologiczny postulat prawa jasnego i zrozumiałego dla obywateli uznano za obowiązującą zasadę konstytucyjną<sup>28</sup>. We wskazanym orzeczeniu TK uznał za niezgodne z art. 2 Konstytucji stanowienie przepisów, których zakresu zastosowania nie można ustalić. Taka praktyka legislacyjna narusza fundamentalne gwarancje ochrony zaufania do państwa i prawa oraz bezpieczeństwa prawnego. Te dwie wartości dają podstawę do wyprowadzenia zasady „określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw”. Warto podkreślić, że Trybunał oparł swoją argumentację na formalnym wymogu wprowadzania ograniczeń wolności i praw obywatelskich tylko w drodze ustawy (art. 31 ust. 3). „Oznacza to nie tylko konieczność wskazania w akcie normatywnym tej rangi zakresu, w jakim konstytucyjne wolności lub prawa doznają ograniczenia. Z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w tej materii do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje to bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących ten przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny”. Zdaniem więc TK, przekroczenie przez ustawodawcę pewnego stopnia niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z Konstytucją. Wydaje się, że nie jest wykluczone, a w pewnych sytuacjach mogłoby być nawet wskazane, aby Trybunał, ustalając bezprawne działanie legislatury, rozstrzygnął o wstecznym skutku obowiązywania orzeczenia<sup>29</sup>, a tym samym dopuścił odpowiedzialność państwa za legislacyjne

---

<sup>28</sup> Wyrok (ustawa o przekazywaniu zakładowych mieszkań przez przedsiębiorstwa państwowe) z dnia 30 X 2001 r. K. 33/00, OTK ZU 2001, nr 7, poz. 217. Wskazany wyrok podsumowuje wyraźną w orzecznictwie TK linię negującą niejasne formułowanie obowiązków; por. np. P 11/99, wyrok z dnia 12 I 2000 r.

<sup>29</sup> Uważam bowiem, że art. 190 ust. 3 ustalający generalną zasadę obowiązywania wyroku na przyszłość odnosi się tylko do sfery obowiązywania prawa. Trybunałowi nie

bezwprawie<sup>30</sup>. Podkreślić jednak należy, że ustalenie nielegalności działania prawodawcy leży w wyłącznej kognicji Trybunału, co oznacza, iż sądy samodzielnie nie mogą uznawać roszczeń za legislacyjne bezprawie. Stanowiłoby to bowiem rażące naruszenie prawa z uwagi na naruszenie przepisów kompetencyjnych (konstytucyjnej zasady podziału władzy – rozdziału kompetencji). W konsekwencji brak stwierdzenia bezprawności działania w ustalonym wyraźnie trybie wyklucza stosowanie zarówno przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu, jak też przepisów o czynach niedozwolonych. Analizowanie tego zagadnienia wykracza jednak poza granice tego opracowania.

7. Idąc dalej, należy stwierdzić, że przerzucenie ryzyka odpowiedzialności za uchylone w toku instancji decyzje fiskusa na obywateli, bo taka jest konsekwencja niemożności przypisania mu bezprawności w warunkach niedookreślonych przepisów, domaga się dopuszczenia odpowiedzialności za nielegalne działania tam, gdzie tę nielegalność można ustalić. Wydaje się, że nielegalność aktu stosowania prawa, rodzącą konsekwencje odszkodowawcze, można powiązać z utraconą przez Sąd Najwyższy (w judykaturze dotyczącej rewizji nadzwyczajnej przed 1996 r.) i Naczel-

---

można jednak odmówić kognicji do wyraźnego ustalenia skutku orzeczenia w sferze stosowania prawa. Uzasadniony wydaje się pogląd, że nie można generalnie utożsamiać sfery obowiązywania – *in abstracto* i sfery stosowania prawa – *in concreto*. Stąd też Trybunał może, a nawet powinien, dookreślać skutki czasowe obowiązywania orzeczenia po to, aby zapobiegać niejednolitej i arbitralnej praktyce administracji lub sądów w tej mierze. Por. np. sprawa P 4/99, wyrok z dnia 31 I 2001 r., OTK ZU 2001, nr 1, poz. 5 (sprawa dziedziczenia gospodarstw rolnych), a także wyrok z dnia 20 II 2002 r. K 39/00 (sprawa ogródków działkowych).

<sup>30</sup> Wydaje się, że nadanie mocy wstecznej orzeczeniu mogłoby być uzasadnione, gdyby stopień bezpośredniej lub dopuszczzonej poprzez opisywaną praktykę uchwalania niejasnych przepisów ingerencję w prawa podstawowe osiągnął zakazany konstytucyjnie poziom, tzn. gdyby ustalono, że naruszono niezbywalny rdzeń, istotę konstytucyjnego prawa podmiotowego. Zgodnie z art. 31 Konstytucji, ustawodawca nie może nigdy naruszyć istoty prawa chronionego. Problem oceny ingerencji ustawodawcy podatkowego wynika jednak z nieprzekonującej koncepcji TK, która wyklucza ochronę podatników w oparciu o art. 64 Konstytucji. Opowiedzieć się należy jednak za odmienną wykładnią artykułu 64, który przecież gwarantuje ochronę prawa własności i „innych praw majątkowych”. W razie więc ciężkiego naruszenia Konstytucji, polegającego na upoważnieniu organów podatkowych do nieproporcjonalnie wielkiej samowoli (nakładania podatków w istocie samowolnie, sprzecznie z intencją art. 217 Konstytucji ustanawiającej regułę *nullum tributum sine lege*), można by mówić o legislacyjnym bezprawiu.

ny Sąd Administracyjny konstrukcją rażącego naruszenia prawa<sup>31</sup>. W orzeczeniu z dnia 4 XII 1996 r. NSA stwierdza: „Jeżeli w orzecznictwie lub w doktrynie wskazuje się na możliwości rozbieżnej interpretacji konkretnej normy, a więc na dopuszczenie możliwości podjęcia na jej tle rozstrzygnięć o różnej treści, a dla każdego z takich rozstrzygnięć można znaleźć oparte na prawidłowej wykładni argumenty, oznacza to w oczywisty sposób, iż żadnego z takich rozstrzygnięć nie można by kwalifikować jako „rażącego naruszenia prawa”<sup>32</sup>. Przytoczone orzeczenie potwierdza pogląd o nieracjonalności przypisywania odpowiedzialności za działanie, które nie jest *de facto* bezprawne. W innych orzeczeniach podatkowych NSA pokazuje jednak, że dobrze znana orzecznictwu konstrukcja rażącego naruszenia prawa może być dogodnym instrumentem kwalifikowania wadliwych aktów stosowania prawa. NSA przyjmuje więc, iż rażące naruszenie prawa miało miejsce wtedy, gdy urząd skarbowy postępuje arbitralnie wbrew wyraźnej regule zachowania (ale niekoniecznie przepisowi). Bezprawne będzie więc zachowanie organu wtedy, gdy wbrew utrwalonej praktyce rozumienia przepisu (np. istnieniu linii orzecznictwa NSA)<sup>33</sup>, urzędowej interpretacji Ministra Finansów (do której zastosowanie się podatnika nie może mu szkodzić – art. 14 ordynacji) lub wreszcie istotnie nie budzącej wątpliwości literze przepisu wyda decyzję, która w swej treści zmusi podatnika do wykonania bezpodstawnego obowiązku<sup>34</sup>.

**8.** Identyczna linia rysuje się w odszkodowawczej judykaturze Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Artykuł 288 Traktatu, statuując

<sup>31</sup> Bogaty przegląd orzecznictwa do pojęcia rażącego naruszenia prawa na gruncie k.p.a. dostarcza J. Borkowski; por. *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, pod red. J. Borkowskiego i B. Adamiak, Warszawa 2002, s. 709.

<sup>32</sup> Orzeczenie z dnia 4.12.1996 r. III SA 1817/95 (niepublikowane).

<sup>33</sup> Por. orzeczenie NSA z 13 II 2002 r. III SA 2927/2001 (niepublikowane), w którym stwierdzono, że wobec istnienia jasnej reguły, że zobowiązanie podatkowe ustalone decyzją konstytutywną przedawnia się po upływie 3 lat, a nie lat 5 jak ordynacja przewiduje dla decyzji deklaratoryjnych, powołanie się Ministra Finansów na odosobnione orzeczenie NSA (które samo może naruszać rażąco prawo, o czym świadczy instytucja rewizji nadzwyczajnej do SN) rażąco narusza prawo.

<sup>34</sup> Por. np. orzeczenie NSA z dnia 16.07.1997 r. III SA 508/96, gdzie stwierdzono, że każde wymierzenie opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej, która w świetle ustawy „...opłacie tej nie podlega, stanowi rażące naruszenie prawa (...);” por. też wyrok NSA z dnia 29 IX 2000 r. III SA 3279/99, jak też wyrok NSA z dnia 22.10.1999 r. III SA 7539/98.

odpowiedzialność Wspólnoty (a po słynnej sprawie Francovic z 1991 r. także krajów członkowskich) za obiektywnie bezprawne akty władcze (prawotwórcze i administracyjne), dał podstawę do wypracowania ugruntowanej już koncepcji kwalifikowanej bezprawności. Wystarczająco poważne naruszenie prawa (nazwa tożsama z kwalifikowanym naruszeniem) nie występuje więc wobec każdego naruszenia obowiązującego przepisu Traktatu lub prawa wtórnego, choćby i bezpośrednio stosownego; nie uzasadnia więc jeszcze roszczeń odszkodowawczych. Dopiero możliwość dokładnego zdefiniowania treści zakazów lub nakazów w konkretnej sprawie czy to na podstawie przepisu prawa, np. określonego obiektywnie terminu do implementacji dyrektywy, czy też poprzez wnioskowanie z wcześniejszego orzeczenia ETS powoduje, że działanie organu Wspólnoty (państwa członkowskiego) może być ocenione jako bezprawne<sup>35</sup>. W doktrynie podkreśla się słuszność strategii ETS<sup>36</sup>. Pozwala ona na korelację zakresu uznania pozostawionego organowi (większego prawotwórczemu, mniejszego administracyjnemu), w tym badania jasności i oczywistości obowiązków prawnych ciążyących na organach Wspólnot, z racjonalnie usprawiedliwionym błędem co do prawa. Ponadto doktryna kwalifikowanej bezprawności pozwala na osiągnięcie pożądanego ogólnosystemowo celu – sankcjonowania arbitralnych i nieuzasadnionych ekscesów władczych. Zaspokaja ona także – możliwie najpełniej – słuszne racje osób poszkodowanych tymi ekscesami (choćby i legislacyjnymi). Warto na koniec zaznaczyć, że doktryna wystarczająco poważnego naruszenia prawa nie tylko w warstwie werbalnej odpowiada prezentowanej koncepcji (wystarczająco) rażącego naruszenia prawa. Tym samym wpisuje się w obowiązek płynący z art. 68 i 69 Traktatu Stowarzyszeniowego dostosowywania obowiązującego prawodawstwa do *acquis communautaire*. Przypomnieć bowiem należy, że obowiązek ten spoczywa nie tylko na legislatywie, ale także na praktyce, która stosując prawo winna uwzględniać już dziś regulacje europejskie (o ile to oczywiście możliwe w procesie wykładni proeuropejskiej).

---

<sup>35</sup> Por. np. S. Kadelbach, N. Petersen, *Die gemeinschaftliche Haftung für Verletzungen von Grundfreiheiten aus Anlass privaten Handelns*, Europäische Grundrechte Zeitschrift 2002, s. 219.

<sup>36</sup> Por. N. Póltorak, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa w prawie wspólnot europejskich*, Kraków 2002, s. 119-194.

**IV.1.** Orzeczeniu SN warto także poświęcić kilka uwag w aspekcie związku przyczynowego jako przesłanki wyznaczającej zakres obowiązku odszkodowawczego. Sąd Najwyższy stawia słuszną skądinąd tezę, że uznanie wadliwości decyzji pierwszoinstancyjnej za działanie bezprawne (nawet w kwalifikowanej postaci) może wymagać zaostrzenia kwalifikacji kauzalnej. Odnosząc się do przesłanki związku przyczynowego, inaczej niż do bezprawności, SN nie próbuje już eksperymentować, ustalając treść normatywną tej przesłanki na poziomie art. 77 Konstytucji. Wręcz przeciwnie, odwołuje się wprost do art. 361 k.c.

Rozważyć należy dwa zagadnienia: po pierwsze, kwestię przyporządkowania uszczerbków poniesionych przez obywateli bezprawnym aktom władzy, po drugie, ustalenia wielkości szkody podlegającej kompensacie, tzn. uwzględnienia, na ile regulacje proceduralne ordynacji i materialnych ustaw podatkowych mogą wpływać na wielkość szkody oraz na ile aktywność strony, tzn. korzystanie z dostępnych środków proceduralnych, może przyczynić się do umniejszenia uszczerbku, a w konsekwencji odszkodowania.

**2.** Ogólna zasada budowania związku przyczynowego pozwala na objęcie obowiązkiem odszkodowawczym tylko uszczerbków wyrządzonych nielegalnym działaniem. Wracamy więc do rozważanego wyżej dylematu, które akty stosowania prawa, a ściślej które decyzje administracyjne (podatkowe) rodzić będą odpowiedzialność państwa. Dla lepszego zilustrowania konstrukcji związku adekwatnego posłużę się gradacją wad decyzji administracyjnych zaproponowaną przez J. Zimmermanna<sup>37</sup>. Wyróżnia on:

- a) wady nieistotne, których skutkiem jest możliwość sprostowania aktu bez żadnych konsekwencji dla jego obowiązywania;
- b) wady istotne, których skutkiem jest możliwość uchylecia lub zmiany aktu;
- c) wady istotne, których skutkiem jest obowiązek uchylecia aktu;
- d) wady istotne, których skutkiem jest nieważność aktu (obowiązek stwierdzenia nieważności);

---

<sup>37</sup> J. Zimmerman, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 151 i nast.

e) wady istotne, które pozbawiają akt skuteczności prawnej *ex lege*; pozwalają na zaliczenie go do kategorii aktów nieistniejących (*actus nullus*).

Wydaje się, że z uwagi na pryncypialny rozdział władzy wykonawczej i sądowniczej (o czym może świadczyć choćby wyodrębnienie sądownictwa administracyjnego), sąd orzekający o odszkodowaniu będzie w zasadzie związany ustaleniami co do legalności decyzji administracyjnej, poczynionymi przez organ administracji lub sąd administracyjny. Sąd cywilny, aby uniknąć niepożądanego ingerencji w sferę władzy dyskrecyjnej administracji, nie powinien przyjmować, że decyzje, które mogą być, ale nie muszą, uchylone w toku instancji, są bezprawne. Tak więc bezprawnymi i podlegającymi obowiązkowi odszkodowawczemu byłyby tylko te wady decyzji (wady, czyli niezgodności z wzorcem normatywnym w formie, treści lub trybie wydania), które ustawodawca uznaje za tak istotne, aby powodowały obligatoryjne uchycenie decyzji pierwszoinstancyjnej. Wady nieistotne decyzji jakkolwiek są, formalnie rzecz ujmując, przejawami nielegalności, nie stanowią czynnika sprawczego szkody. Adresat decyzji może bowiem w ramach ustalonego trybu wnieść o sprostowanie, a tym samym usunięcie źródła nielegalności (w pozostałym zakresie obowiązku prawnego nie można oczywiście kwalifikować jako szkody). Wady wymienione w pkt b, jakkolwiek są istotne, mieszczą się w granicach dopuszczalnego błędu w interpretacji prawa. Uzasadnieniem dla prezentowanego poglądu jest wskazana wyżej nieostrość wyrażen w tekstach prawnych, tworząca *de facto* nawet dla organu związanego prawem, a więc nie dysponującego formalnie uznaniem administracyjnym, sferę władzy dyskrecyjnej. Ustawodawca w art. 233 ordynacji zdaje się potwierdzać prezentowaną tezę, gdyż używa wyraźnie formuły „organ odwoławczy może uchylić decyzje...”. Wynika z tego, że normalnym następstwem wadliwych działań organu pierwszej instancji nie musi być uchycenie decyzji. Jeżeli więc decyzja pozostaje z woli ustawodawcy skuteczna, to nie można uznać, że działanie organu jest bezprawne (w szczególności nie wolno tego zrobić sądowi powszechnemu, gdyż byłaby to oczywiście niedozwolona ingerencja w kompetencje władzy wykonawczej). Jednakże wady wymienione w pkt 3 i 4 (można mieć wątpliwości, czy zachodzi między nimi różnica, gdyż przynajmniej art. 233 o.p. nie daje podstawy do takiego rozróżnienia) bez wątpienia naruszają nie tylko prawa podmiotowe jednostki, ale też porządek publicz-

ny. Ustawodawca uznaje bowiem wydanie decyzji dotkniętej tymi wadami w każdym przypadku za akt bezprawia. Z uwagi jednak na konieczność zapewnienia stabilności obrotu i bezpieczeństwa prawnego, decyzje te korzystają z domniemania legalności i upoważniają do prowadzenia egzekucji. Ponieważ organ egzekucyjny nie ocenia w zasadzie legalności tytułu wykonawczego, decyzja nieostateczna jest bezpośrednim źródłem szkody<sup>38</sup>. Kryterium adekwatności będzie więc zawsze spełnione<sup>39</sup>. Negatywne konsekwencje wypływające z domniemania legalności (skuteczności) decyzji nie występują już jednak w sytuacji wydania *actus nullus*. Wydaje się bowiem, że obywatel, który np. otrzymuje decyzje od organu oczywiście niewłaściwego, powinien wykazać minimum świadomości prawnej (nie wymagam przecież poszanowania zasady *ignorantia iuris nocet*) i uchylić się od dobrowolnego jej wykonania (np. decyzji nakazującej rozbiórkę własnego domu), a tym bardziej organ egzekucyjny nie ma obowiązku jej respektowania<sup>40</sup>. Decyzja pozbawiona sankcji nie może wyrządzić szkody, jest co najwyżej oceną rzeczywistości widzianą oczyma urzędnika. Gdyby jednak organ egzekucyjny wykonał tę decyzję, to z procesowego punktu widzenia od niego należałoby domagać się odszkodowania jako podmiotu, który dopuścił się czynu niedozwolonego (por. art. 168b ustawy o egzekucji w administracji). Z perspektywy materialnoprawnej jest to oczywiście zawsze odpowiedzialność państwa.

Podsumowując, koncepcja adekwatnego związku przyczynowego w aspekcie selekcji wad decyzji administracyjnych (podatkowych) raz jeszcze potwierdza trafność przeprowadzonych wyżej ustaleń co do ko-

---

<sup>38</sup> Por. art. 29 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji z 1966 r.

<sup>39</sup> Wniosek ma solidne podstawy, ponieważ procedura egzekucyjna nie przewiduje środków, którymi poszkodowany mógłby się bronić przed decyzją. Tym samym nie da się skonstruować nawet hipotetycznej możliwości rozerwania związku przyczynowego.

<sup>40</sup> Zasadniczy brak kompetencji organu do badania legalności decyzji administracyjnej nie oznacza, że organ nie może zakwestionować „czegoś”, co zostało wydane z pogwałceniem jakiegokolwiek procedury. Zagadnienie to zostało zadowalająco wyjaśnione w literaturze; por. E. Łętowska, *Odszkodowanie za straty poniesione skutkiem uchylenia ostatecznej decyzji administracyjnej (art. 141 § 3 k.p.a.)*, [w:] *Funkcjonowanie administracji w świetle orzecznictwa*, red. J. Starościk, J. Łętowski, Warszawa 1969, s. 89; por. też orzeczenie NSA z dnia 4 XII 2000 r. III S.A. 1525/99 (niepublikowane), w którym stwierdzono, że organ egzekucyjny winien badać zasadność zarzutów zobowiązanego i samodzielnie rozstrzygnąć, jaki przepis prawa stanowią podstawę do ich odparcia.

nieczności restryktywnej interpretacji pojęcia bezprawności. Wynika stąd, że tylko przypadki rażącego naruszenia prawa lub ekwiwalentne kwalifikowane wady decyzji administracyjnej rodzą obowiązek odszkodowawczy.

3. Przechodząc do zawilego zagadnienia wpływu przepisów proceduralnych na zakres obowiązku odszkodowawczego, poruszyć należy problem przyczynienia się poszkodowanego. Wydaje się, że zaostroszony reżim odpowiedzialności państwa uzasadnia obciążenie strony postępowania obowiązkiem wykorzystania dostępnych możliwości procesowych przed szkodami wynikającymi z decyzji. Jakkolwiek więc nie istnieje prawny obowiązek do dbałości o własne interesy, to jednak można upatrywać go na etapie kwalifikowania normalnych następstw bezprawnego działania, gdyż determinujemy w ten sposób obowiązki strony zobowiązanej deliktowo (państwa). Prakseologicznie błędne byłoby założenie, że strona może trwać w bezczynności (nie podejmować obrony prawnej), a następnie dochodzić odszkodowania<sup>41</sup>. Kłóciłoby się to z racją ustanowienia trybów proceduralnych oraz instytucjami przedawnienia czy prekluzji, które na gruncie prawa materialnego ustalają ramy dochodzenia praw<sup>42</sup>. Naturalne jest bowiem oczekiwanie, aby poszkodowany korzystał z istniejącego systemu środków prawnych służących ochronie jego praw. Uważam bowiem, że roszczenia odszkodowawcze nie mogą tworzyć generalnej alternatywy dla instrumentów proceduralnych<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> W prawie niemieckim obowiązek ten wynika z § 254, a w szczególności z § 839 BGB oraz z orzeczenia Związkowego Trybunału Konstytucyjnego z 1980 r. (tzw. Nassau-skiesungsurteil BVerf.GE 58,300), w którym przesądzono, że obowiązek umniejszania szkody bezprawnie wyrządzonej jest zasadą obowiązującą w całym systemie prawa. Umniejszanie uszczerbku polega w pierwszym rzędzie na wykorzystywaniu wszelkich racjonalnie dostępnych środków prawnych (wątpliwość dotyczy tylko skargi konstytucyjnej).

<sup>42</sup> Odwołanie od decyzji podatkowej, podobnie do środków zaskarżenia w procesie cywilnym, służy osiągnięciu nie tylko celu bezpośredniego, jakim jest uchylenie decyzji (wykazanie wadliwego zastosowania obowiązującego prawa) ale celu donioślejszego – biorąc pod uwagę interes podatnika i państwa – doprowadzenie do wydania legalnego rozstrzygnięcia; por. S. H a n a u s e k, [w:] *System prawa procesowego cywilnego*, t. III, Wrocław 1986, s. 284, a także T. W o ś, *Związki postępowania administracyjnego i sądownictwa administracyjnego*, Warszawa-Kraków 1989, s. 19.

<sup>43</sup> Nie uważam też jednak, że roszczenie odszkodowawcze ma całkowicie subsydiarny charakter wobec proceduralnych mechanizmów ochrony.



Najważniejszy argument na rzecz dochodzenia odszkodowania po wyczerpaniu środków proceduralnych polega jednak na tym, że dopiero zakończenie postępowania podatkowego pozwala ustalić autentyczną wielkość szkody. Dopiero ostateczna decyzja podatkowa pozwala stwierdzić, w jakiej relacji pozostaje legalnie ustalone zobowiązanie podatkowe, kwota należnej nadpłaty, a rzeczywisty uszczerbek. Uchylenie decyzji w toku instancyjnym w oparciu o przesłanki art. 240 i 247 o.p. ma ten skutek, że organ I instancji ponownie rozpatruje sprawę i może wydać nową decyzję ustalającą zobowiązanie. Zakończenie postępowania oznacza również, że możliwa będzie ocena, w jakiej kwocie przysługuje stronie nadpłata i jaka będzie kwota odsetek za zwłokę<sup>44</sup>. Pomijając spór o istotę nadpłaty<sup>45</sup>, uznać należy, że dopiero ustalenie przez urząd skarbowy całości nienależnego świadczenia i odsetek od niego otworzy drogę do oszacowania należnego odszkodowania. Wydaje się bowiem, że wielkość odszkodowania musi uwzględniać kwoty otrzymane przez podatnika jako rekompensata za używanie jego kapitału. Co oczywiste, odszkodowanie nie może przekraczać poniesionej szkody. Z uwagi również na fakt natychmiastowej wymagalności decyzji podatkowych, a w konsekwencji zagrożenia egzekucją, całość szkody wyrządzonej czynem niedozwolonym i jego skutki można ocenić dopiero po zakończeniu postępowania podatkowego<sup>46</sup>.

V. Podsumowując, wyrok SN stanowi swoisty precedens w judykaturze odszkodowawczej. Na ocenę skutków tego orzeczenia przyjdzie

<sup>44</sup> Artykuł 56 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997, Nr 137, poz. 926 ze zm.) określa stawkę odsetek za zwłokę na 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, co obecnie wedle obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 29 V 2002 r. w sprawie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (M.P. z dnia 7.06.2002 r.) wynosi 24% kwoty zaległości w stosunku rocznym.

<sup>45</sup> Wysokie odsetki od kwot nienależnie pobranych przez urząd mogą być postrzegane jako odszkodowanie *sui generis* o ryczałtowo ustalonej wysokości. Wydaje się, że jest to jednak nietrafny punkt widzenia zważywszy na wyrok TK, uznający nadpłatę i towarzyszące jej odsetki za szczególne uregulowanie bezpodstawnego wzbogaceni; por. orzeczenie TK z dnia 6 marca 2002 r. P 7/00 w sprawie podatku akcyzowego pobieranego na podstawie niekonstytucyjnego przepisu rozporządzenia Ministra Finansów.

<sup>46</sup> Skierowanie egzekucji np. do papierów wartościowych lub do praw własności przemysłowej rodzić może nieodwracalne szkody nie tylko z powodu utraty tych praw na rzecz osób trzecich, ale nawet braku rekompensaty finansowej (organ egzekucyjny działa legalnie, wykonując prowizoryczną, tzn. pierwszoinstancyjną decyzję).

zapewne jeszcze poczekać. Wydaje się, że co do zasady wyznacza ono właściwy kierunek rozwoju orzecznictwa. Pamiętać jednak należy, że przyjęcie konstrukcji jednolitej podstawy odszkodowawczej (art. 417 k.c.), która zgodnie ze standardem konstytucyjnym niezwykle wysoko zawieszona poprzeczkę zarówno przed organami stosującymi prawo, jak i przed prawodawcą, wymagać będzie niezwykle spokojnego ważenia poszczególnych sytuacji faktycznych, zanim zostaną zakwalifikowane jako rodzące obowiązek odszkodowawczy.

Rodzi się więc wątpliwość co do zdolności wymiaru sprawiedliwości do przyswojenia, a w konsekwencji prawidłowego wprowadzenia w życie wskazanej wykładni prawa odszkodowawczego. Wzmaga ową niepewność fakt, że sam SN, tworząc precedensowe orzeczenie (uchylając wadliwy wyrok sądu apelacyjnego), nie wykorzystał okazji do precyzyjnego wskazania jego skutków nie tylko *in abstracto* – z pożytkiem dla systemu prawa, ale nawet *in concreto* – dla związanych jego wykładnią sądów niższych. Uważam, że obowiązkiem sądów wyższych, w szczególności SN, jest rozstrzyganie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości, a w konsekwencji ujednocianie praktyki. Pewną troską napawa również zbyt łatwe, bo jak starałem się wykazać niekonieczne, sięganie przez Sąd Najwyższy do bezpośredniego opierania roszczeń o przepisy Konstytucji. Wysoka abstrakcyjność jej przepisów oraz konieczność rozstrzygnięcia w procesie wykładni na potrzeby każdego przypadku odrębnie o hierarchii wartości konstytucyjnych, może utrudniać rozwój judykatury odszkodowawczej<sup>47</sup>.

Abstrahując od orzeczenia SN, zaletą i siłą proponowanego ujęcia odpowiedzialności państwa jest jego uniwersalizm, tzn. możliwość stosowania zarówno do decyzji podatkowych jak i innych aktów władczych<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> Przypomnieć należy sprawy Sądów Rejonowych w Częstochowie, które zasądziły na rzecz zatrudnionych tam sędziów odszkodowania za niekonstytucyjne, ich zdaniem, postanowienia art. 71 ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych w związku z paragrafem 1, 2, 3 rozporządzenia w sprawie wynagrodzeń sędziów sądów powszechnych oraz asesorów i aplikantów sądowych; por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 X 2000 r. P. 8/00, OTK ZU 2000, nr 6, poz. 215.

<sup>48</sup> Z braku miejsca nie zajmowałem się zagadnieniem judykacyjnego bezprawia, tym niemniej sygnalizuję, że nie można wykluczać odpowiedzialności sądów cywilnych (bo sądy karne odpowiadają w oparciu o surowy art. 552 k.p.k.) za akty rażącego naruszenia porządku prawnego. Jeżeli bowiem odpowiedzialność państwa była egzekwowana jeszcze

Nie bez znaczenia jest też zbieżność z tendencjami prawa europejskiego. Co najważniejsze jednak, być może próba racjonalizacji systemu odszkodowawczego, jasnego wskazania jego funkcji przyniesie pewną poprawę w stosunkach obywatel – fiskus. Jak już we wstępie zaznaczyłem, z uwagi na dotkliwość ingerencji w prawa osobiste i majątkowe nie powinno się *a priori* ograniczać odpowiedzialności państwa do ostatecznych decyzji podatkowych, ale obejmować wszelkie przypadki rażącego naruszenia prawa. Wydaje się bowiem, że stawianie nie mającego uzasadnienia w obowiązującym prawie ograniczenia obowiązku odszkodowawczego nie odpowiada ani literze Konstytucji, ani też intencji budowania państwa praworządnego i przyjaznego obywatelowi.

Jednocześnie przedstawiona konstrukcja bezprawności i kwalifikacji kauzalnej wad decyzji administracyjnych może być użytecznym narzędziem pozwalającym na eliminację nieuzasadnionych roszczeń. Proces stosowania prawa, tak jak i jego tworzenia, wymaga bowiem pewnej sfery dyskrecjonalnej. Władza ta jest mniejsza w przypadku administracji, a większa w przypadku sądów i legislatury. Zawsze jednak wykonywanie władzy publicznej powinno być wolne od arbitralności, obcej przecież personalistycznej wizji człowieka i państwa. Czy więc obiektywna odpowiedzialność państwa za bezprawne działania władzy spowoduje katastrofę finansów państwa? Przy odrobieniu rozważań judykatury i pewnej powściągliwości doktryny raczej nam to nie grozi<sup>49</sup>. Na pewno jednak dawanie odszkodowania za rażące, oczywiste naruszenia prawa przez fiskusa wpływać będzie na wzrost zaufania podatników do państwa, przyczyni się też zapewne do realizacji zasady *suum cuique*.

---

w oparciu o art. 418 k.c., to tym bardziej należy ją dopuścić na gruncie art. 417. Kryterium rażącego naruszenia prawa w odniesieniu do judykatury opierać należy, jak sądzę, o dorobek orzecznictwa SN dotyczący rewizji nadzwyczajnej, a w obecnym stanie prawnym o art. 393 § 2 odzwierciedlający płynący z zasady legalizmu obowiązek obligatoryjnego kasowania orzeczeń w sposób **oczywisty** naruszających prawo lub wydanych w związku z nieważnością postępowania.

<sup>49</sup> Jak do tej pory w doktrynie dał się słyszeć tylko jeden odosobniony głos, chyba nazbyt entuzjastycznie, bo niezwykle szeroko gotowy dopuścić odpowiedzialność państwa; por. I. K a r a s e k, *Odpowiedzialność skarbu państwa za funkcjonariuszy po wyroku TK z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/2000*, *Transformacje Prawa Prywatnego 2002*, nr 1-2, s. 93.