



Sygn. akt IV CK 284/05

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 13 grudnia 2005 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Maria Grzelka (przewodniczący, sprawozdawca)

SSN Gerard Bieniek

SSN Marek Sychowicz

w sprawie z powództwa K. O. przeciwko Skarbowi Państwa - Izbie Skarbowej w B. o zapłatę, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 13 grudnia 2005 r., kasacji powoda od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 21 grudnia 2004 r., sygn. akt I ACa (...),

oddala kasację i zasądza od powoda na rzecz pozwanego kwotę 5.400,- (pięć tysięcy czterysta) złotych tytułem zwrotu kosztów procesu w postępowaniu kasacyjnym.

Uzasadnienie

Powód domagał się od pozwanego zapłaty kwoty 287.063,97 złotych tytułem wyrównania szkody poniesionej w wyniku wykonania dwóch nieostatecznych decyzji organu podatkowego uchylonych następnie po stwierdzeniu przez Naczelny Sąd Administracyjny ich wadliwości. Podniósł, że wobec odmowy wstrzymania wykonania decyzji do czasu rozpoznania jego odwołań zmuszony był zapłacić należności objęte decyzjami i w tym celu – prolongować spłatę wcześniej zaciągniętego kredytu, a także

zaciągnąć nowy kredyt, co spowodowało konieczność uiszczenia bankom dodatkowych odsetek i prowizji.

Wyrokiem z dnia 20 lutego 2004 r. Sąd Okręgowy w B. zasądził od pozwanego na rzecz powoda kwotę 209.082,- złotych, z odsetkami ustawowymi od dnia 14 czerwca 2001 r., a w pozostałej części powództwo oddalił. Ustalił, że w dniu 19 czerwca 1998 r. Inspektor Kontroli Skarbowej w B. wydał decyzję nr (...) ustalającą w stosunku do powoda zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1996 rok w kwocie 592.522,50 zł wysokość odsetek od tej zaległości w kwocie 351.275,90 złotych oraz decyzję nr (...) określającą w stosunku do powoda zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1995 r. w kwocie 54.896,10 złotych i odsetki w kwocie 60.597,80 złotych. Po rozpoznaniu odwołań powoda Izba Skarbowa w B. decyzją z dnia 1 sierpnia 1999 r. utrzymała w mocy decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej nr (...) zaś decyzją z dnia 17 sierpnia 1999 r. uchyliła decyzję Inspektora nr (...) i określiła w stosunku do powoda zaległość podatkową za 1996 rok w kwocie 389.225,10 złotych i odsetki w kwocie 230.748,40 złotych. W wyniku skargi powoda Naczelny Sąd Administracyjny wyrokami z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawach I SA Gd. (...) i I SA Gd. (...) uchylił obydwie decyzje Izby Skarbowej a ta, decyzjami z dnia 29 września 2000 r. nr (...) uchyliła decyzje Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 19 czerwca 1998 r. i umorzyła postępowanie. Jak wynika z uzasadnienia decyzji Izby Skarbowej w B. z dnia 29 września 2000 r. (...) przyczyną uchylenia niekorzystnych dla powoda decyzji podatkowych była odmienna wykładnia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonana przez Naczelny Sąd Administracyjny. Zanim doszło do uchylenia decyzji powód w latach 1999-2000 zapłacił pozwanemu kwotę 1.016.843,99 zł tytułem łącznej zaległości i odsetek z obydwu nieostatecznych decyzji Inspektora Kontroli Skarbowej. Ta kwota została powodowi zwrócona jako nadpłata wraz z oprocentowaniem zaległości, które wyniosło 79.317,80 złotych. Odnośnie do oprocentowania nadpłaty w części obejmującej odsetki pozwany zapowiedział jego wypłatę powodowi w kwocie 234.590,60 złotych na podstawie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejskowy w G. z dnia 26 listopada 2003 I SA Gd. (...) przesądzającego, że oprocentowanie przy zwrocie nadpłaty obejmuje zarówno nadpłaconą zaległość podatkową jak i nadpłacone odsetki za zwłokę. Sąd Okręgowy uznał, że powód zmuszony był prolongować wcześniej zaciągnięty kredyt, a także zaciągnąć nowy kredyt w związku z koniecznością zapłaty kwoty 1.016.843,99 złotych z decyzji Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 19 czerwca 1998 r oraz, że wynikła z tego

dla powoda szkoda, równa części odsetek należnych bankom, pozostająca w adekwatnym związku przyczynowym z wydaniem przez pozwanego przedmiotowych decyzji. Jako prawną podstawę zasądzenia od pozwanego na rzecz powoda kwoty 209.082,- złotych Sąd Okręgowy wskazał art. 417 k.c. Powołał się też na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 września 2003 r. K. 20/02 dotyczący niezgodności z Konstytucją przepisów KPA i Ordynacji podatkowej ograniczających możliwość dochodzenia pełnego odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organów administracji publicznej. Rozważając kwestię zaliczalności należnych powodowi odsetek od nadpłaty (odnośnie do których w toku postępowania pierwszoinstancyjnego zapadło korzystne dla powoda orzeczenie NSA) Sąd Okręgowy stwierdził, że zwrot nadpłaty podatku wraz z oprocentowaniem nie ma znaczenia dla oceny zasadności roszczenia powoda o odszkodowanie. Odsetki jako wynagrodzenie za opóźnienie w wykonaniu zobowiązania pieniężnego (w tym wypadku – za korzystanie z cudzych pieniędzy) przysługują niezależnie od prawa domagania się odszkodowania na zasadach ogólnych wobec czego, należy uznać, że zwrot nadpłaty z oprocentowaniem nie ma związku z poniesieniem przez powoda szkody rzeczywistej w postaci kosztów obsługi kredytu bankowego. Apelację od powyższego wyroku wniósł pozwany.

Zaskarżonym orzeczeniem Sąd Apelacyjny zmienił wyrok Sądu Okręgowego w B. w części zasądzającej i powództwo oddalił. Podzielił ocenę, że istnieje normalny związek przyczynowy pomiędzy wydaniem przez organy podatkowe wadliwych decyzji w sprawie istnienia zaległości podatkowych powoda, a szkodą, której doznał powód w wyniku wykonania tych decyzji, polegającą na poniesieniu kosztów obsługi kredytów bankowych. Nie podzielił natomiast poglądu Sądu pierwszej instancji, że odsetki od nadpłaty należne powodowi w kwocie 313.908,40 złotych, naliczone za okres od dnia powstania nadpłaty, nie mają znaczenia dla oceny zasadności powództwa. Zdaniem Sądu Apelacyjnego, Ordynacja podatkowa – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. nr 137, poz. 926 ze zm.) przewiduje w art. 53 § 1 i 77 odsetki za zwłokę traktując w tym zakresie nadpłaty na równi z zaległościami podatkowymi. Zważywszy na represyjny charakter odsetek z tytułu zaległości podatkowych należy przyjąć, że odsetki od nadpłat pełnią funkcję odszkodowawczą, wręcz represyjną, nie zaś jedynie wynagradzającą za korzystanie z cudzego kapitału pieniężnego. Wobec tego, że w rozpoznawanej sprawie ze zdarzenia powodującego szkodę jednocześnie wynikła dla powoda korzyść, to w myśl zasady *compensatio lucri cum damno* – odsetki od nadpłaty podlegały uwzględnieniu przy określaniu odszkodowania należnego powodowi. Wynik rozliczenia

przesądził o uznaniu żądania powoda za bezzasadne, ponieważ należne powodowi odsetki od nadpłaty (313.908,40 zł) były wyższe aniżeli odszkodowanie wyrównujące dochodzoną przez niego szkodę rzeczywistą (209.082,- zł). Przyjęcie, że powodowi należy się obok odsetek także odszkodowanie prowadziłoby do wzbogacenia powoda i naruszałoby poczucie sprawiedliwości i słuszności. Z przedstawionych względów Sąd Apelacyjny zmienił wyrok Sądu pierwszej instancji w części zasądzającej i oddalił powództwo.

W kasacji powód zarzucił, że zaskarżony wyrok narusza prawo materialne przez niewłaściwe zastosowanie art. 361 § 2 k.c. polegające na przyjęciu, że oprocentowanie wypłacone powodowi na podstawie Ordynacji podatkowej stanowi naprawienie szkody w części obejmującej *damnum emergens*. Ponadto, zarzucił naruszenie przepisów postępowania – art. 382 w związku z art. 386 § 4 k.p.c., polegające na przyjęciu, że Sąd Apelacyjny uwzględnił fakt wypłacenia powodowi oprocentowania nadpłaty mimo, że wypłata nastąpiła po wyroku Sądu pierwszej instancji, czego Sąd Apelacyjny nie ustalił. Wnosił o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania lub o zmianę wyroku i oddalenie apelacji.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Roszczenie o odszkodowanie w rozpoznawanej sprawie zostało wywiedzione ze zdarzeń, którym początek dało wydanie przez organy podatkowe I i II instancji decyzji uznanych następnie przez Naczelnego Sąd Administracyjny za wadliwe i uchylonych z powodu błędnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zważywszy, że przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) regulują skutki wadliwych decyzji w stosunkach pomiędzy podmiotami prawa podatkowego, w tym – kwestię zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem (art. 72–80 Ordynacji w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą z dnia 12 września 2002 r. (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), oraz mając na uwadze autonomię prawa podatkowego (por. uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 26 listopada 2003 r. III CZP 84/03 – OSNC 2005, nr 1, poz. 5) należało w pierwszej kolejności rozważyć wzajemny stosunek Ordynacji podatkowej i przepisów kodeksu cywilnego o odszkodowaniu za niezgodne z prawem zachowanie się organów władzy publicznej w aspekcie podstawy prawnej powództwa w niniejszej sprawie oraz znaczenia w/w uregulowań Ordynacji podatkowej dla rozstrzygnięcia tej sprawy. Sąd Okręgowy w B. trafnie przyjął, że prawną podstawą orzekania był art. 417 k.c.; uzupełniając można dodać, że art. 417 k.c. znajdował zastosowanie w takim rozumieniu jego treści, jakie temu przepisowi nadał Trybunał

Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r. SK 18/00 (OTK 2001, nr 8, poz. 256). Wyrażona w art. 77 Konstytucji RP zasada ponoszenia przez organy władzy publicznej odpowiedzialności za niezgodne z prawem działanie wyrządzające szkodę i wynikające z niej prawo podmiotowe do odszkodowania doznają bowiem konkretyzacji w art. 417 k.c. Ten przepis generalnie urzeczywistnia normatywny sens art. 77 Konstytucji RP. Przepisy ustaw zwykłych szczególnych, wyróżniające konkretne zachowania obwarowane obowiązkiem dania odszkodowania, stosuje się w zbiegu kumulatywnym z art. 417 k.c. Jeżeli przepisy, przewidujące prawo do uzyskania określonej korzyści w związku z wadliwym działaniem organów władzy publicznej odnoszą się do stosunków publicznoprawnych, to podstawą rozstrzygania o odszkodowaniu pozostaje art. 417 k.c., natomiast rozważaniu podlega wówczas kwestia wadliwości zachowania się organu pod kątem bezprawności w rozumieniu art. 417 k.c., oraz zaliczenia takiej korzyści na poczet odszkodowania. Nie jest wykluczone, że przepisy prawa publicznego mogą przesądzać o istnieniu bezprawności, która to przesłanka – gdyby w tych przepisach nie określono w czym wyraża się wadliwość działania lub zaniechania organu władzy publicznej – podlegałaby wykazaniu w ramach dowodzenia wszystkich przesłanek odpowiedzialności na podstawie art. 417 k.c. Nie jest też wykluczone przyjęcie, że przepisy prawa publicznego, w zakresie w jakim przewidują określoną korzyść dla strony dotkniętej wadliwą decyzją, są wynikiem przekazania do właściwości innych organów niż sądy spraw o odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej (art. 2 § 3 k.p.c.).

Jeżeli ustawy szczególne limitują odszkodowanie może powstać kwestia ich zgodności w tym zakresie z Konstytucją RP z punktu widzenia zasady pełnej rekompensaty szkody. Wydaje się możliwe rozważanie tej kwestii przy uwzględnieniu, że u podstaw ograniczenia wysokości odszkodowania w danych okolicznościach legły wartości konstytucyjne zasługujące w równym stopniu na ochronę co prawo do pełnego odszkodowania. W każdym razie, przyjęcie że art. 77 Konstytucji RP i art. 417 k.c. wyrażają, nie podlegającą w określonych okolicznościach wyjątkowemu potraktowaniu, regułę pełnego wyrównania szkody, musi prowadzić do stwierdzenia niezgodności z Konstytucją przepisów ustaw szczególnych w zakresie w jakim przepisy te przewidują odszkodowanie niższe. Takie stanowisko, odnośnie do art. 160 § 1 k.p.a. oraz art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej wyraził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 września 2003 r. K. 20/02 (OTK–A 2003, nr 7, poz. 76). Uznanie, że w okolicznościach będących przedmiotem ustawy szczególnej, ograniczenie odszkodowania znajduje

usprawiedliwienie w wartościach konstytucyjnych równorzędnych zasadzie pełnego wyrównania szkody mogłoby skutkować przyjęciem, że poszkodowanemu przysługuje określone odszkodowanie bez względu na to, czy pokrywa ono całą szkodę.

W rozpoznawanej sprawie problem przysługiwania odszkodowania na podstawie art. 417 k.c. ponad kwotę wynikającą z przepisów Ordynacji podatkowej nie wystąpił. Powód nie twierdził, że dochodzona przez niego kwota stanowi odszkodowanie ponad oprocentowanie, przysługujące mu na podstawie Ordynacji, w wysokości 313.908,40 złotych, które nie wyrównało w całości jego szkody. Twierdził, że poniósł szkodę w postaci wydatkowanych kosztów obsługi kredytów bankowych w wysokości 287.063,97 złotych, oraz, że na poczet wyrównania tej szkody nie otrzymał od pozwanego żadnego odszkodowania. Przyznał, że w toku postępowania odwoławczego w niniejszej sprawie został zaspokojony kwotą oprocentowania wynoszącą 313.908,40 złotych i nie zaprzeczył, że kwota ta naliczona została za okres od dnia powstania nadpłaty. Zarzucił jednak, że oprocentowanie to nie podlega skompensowaniu z należnym mu odszkodowaniem za niezgodne z prawem decyzje organu podatkowego z dnia 19 czerwca 1998 roku. Wymaga podkreślenia że powód nie wykazał, iż poniósł szkodę także w postaci utraconych korzyści oraz, że w ogóle nie domagał się odszkodowania z tytułu *lucrum cessans*. Wobec tego, że zasądzone przez Sąd pierwszej instancji odszkodowanie (a także żądane przez powoda) było niższe niż wypłacone powodowi oprocentowanie, problematyka odszkodowania ponad oprocentowanie przewidziane w art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej w sprawie niniejszej nie wymagała zajęcia przez Sąd Najwyższy stanowiska.

Z całą wyrazistością natomiast wystąpił w rozpoznawanej sprawie problem charakteru oprocentowania, o którym mowa w art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej i jego wpływu na wysokość odszkodowania za skutki wadliwych decyzji podatkowych, będących źródłem szkody a zarazem nadpłaty, która podlegała zwrotowi w postępowaniu podatkowym.

Sąd pierwszej instancji przyjął, że w/w oprocentowanie ma charakter odsetek wynagradzających korzystanie przez Skarb Państwa z pieniędzy podatnika i nie służy wyrównaniu rzeczywistej szkody poniesionej przez podatnika w następstwie wydania wadliwych decyzji podatkowych. Takie stanowisko prezentował też powód, który ponadto, przyjmując ewentualność przyznania w/w oprocentowaniu funkcji odszkodowawczej podnosił, że można by je zaliczyć co najwyżej na poczet wyrównania szkody w postaci *lucrum cessans*, ale w żadnym razie nie na poczet odszkodowania z

tytułu szkody rzeczywistej. Sąd Apelacyjny w zaskarżonym wyroku uznał natomiast, że w Ordynacji podatkowej przewidziane zostały w związku z nadpłatą odsetki za zwłokę z tytułu zaległości podatkowych i jednocześnie przyjął że nadpłatę, o której mowa, Ordynacja podatkowa w art. 53 § 1 i 77 nakazuje traktować tak samo jak zaległość podatkową. Sąd Apelacyjny poświęcił stosunkowo obszerny wywód rozważaniom co do represyjnego charakteru odsetek od zaległości podatkowych i doszedł do wniosku, że nie stanowi ono wynagrodzenia za korzystanie ze środków pieniężnych, które powinny się znaleźć w zasobach innego podmiotu lecz mają funkcję odszkodowawczą. Uznając, że w każdym razie w niniejszej sprawie z tego samego zdarzenia wynikła zarówno szkoda jak i korzyść Sąd Apelacyjny zastosował wobec powoda kompensatę korzyści ze szkodą i w efekcie uznał powództwo za bezzasadne.

Zdaniem Sądu Najwyższego, w rozpoznawanej sprawie budziła wątpliwości tylko kwestia, czy oprocentowanie nadpłaty przewidziane w art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest wynagrodzeniem za korzystanie z cudzych pieniędzy, przysługującym podatnikowi niezależnie od odszkodowania za szkodę związaną z wadliwą decyzją organu podatkowego, będącą źródłem nadpłaty, czy też oprocentowanie to stanowi odszkodowanie za szkodę wynikłą z wadliwej decyzji podatkowej. Odnośnie bowiem do możliwości potraktowania w/w oprocentowania jako odsetek za zwłokę z tytułu zaległości podatkowych oraz zastosowania reguły *compensatio lucri cum damno* - jak to przyjął Sąd Apelacyjny w zaskarżonym wyroku - należało wyrazić a limine stanowisko negatywne. Przepis art. 78 Ordynacji podatkowej nie przewiduje odsetek jako takich lecz oprocentowanie w wysokości odsetek należnych od zaległości podatkowych co wyklucza utożsamianie oprocentowania z odsetkami oraz nie pozwala korzystać wprost z argumentacji dotyczącej odsetek. Również art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej (prawdopodobnie mylnie wskazany przez Sąd Apelacyjny; w istocie chodziło - jak się wydaje - o art. 53 § 2 Ordynacji) ani art. 77 Ordynacji nie odnoszą się do oprocentowania nadpłaty, o której mowa w art. 78 Ordynacji zaś nadpłata z art. 52 § 1 Ordynacji zrównana została z zaległością podatkową tylko w sytuacji, gdy została niezależnie zwrócona podatnikowi; taka sytuacja w rozpoznawanej sprawie nie miała miejsca. Również nie można uznać, iżby w okolicznościach niniejszej sprawy szkoda (koszty obsługi kredytów) i korzyść (wyplata oprocentowania) wynikły z tego samego zdarzenia. Co do roztrząsania natomiast, czy oprocentowanie z art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, gdyby uznać je za odszkodowanie, powinno być zaliczone, tylko na poczet szkody *lucrum cessans*, czy także na pokrycie szkody rzeczywistej, wystarczy

powtórzyć że powód nie domagał się wyrównania utraconych korzyści, w związku z czym powyższa kwestia była bezprzedmiotowa. Na marginesie więc jedynie można zauważyć, że z istoty swej odszkodowanie służy wyrównaniu szkody, na którą składa się *damnum emergens* i *lucrum cessans* (art. 361 § 2 k.c.) oraz, że w przypadku kwestionowania, iż przyznane odszkodowanie wyrównuje całą tego rodzaju szkodę niezbędne jest udowodnienie każdego z jej elementów.

W dotychczasowym orzecznictwie Sądu Najwyższego nie zostało wyrażone stanowisko odnośnie do prawnego charakteru oprocentowania przewidzianego w art. 78 § 3 pkt 1 - Ordynacji podatkowej a przez praktyków prawa podatkowego i przedstawicieli doktryny wyrażane są zarówno oceny, że oprocentowanie to stanowi wynagrodzenie za korzystanie z pieniędzy podatnika jak i że jest rekompensatą za skutki wadliwej decyzji organu podatkowego.

Zdaniem Sądu Najwyższego, oprocentowanie nadpłaty przewidziane w art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej stanowi odszkodowanie za szkodę poniesioną przez podatnika w wyniku wadliwej decyzji podatkowej. Przemawiają za tym następujące argumenty:

Przepisy art. 78 § 3 pkt 1 i art. 78 § 3 pkt 2 w zw. z art. 73 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 12 września 2002 r.; przewidują różne okresy, za które przysługuje oprocentowanie nadpłaty, zależne od przyczyny wadliwości decyzji. W przypadku, gdy nadpłata jest wynikiem decyzji następnie uchylonej a organ podatkowy przyczynił się do zaistnienia przesłanek uchylenia, oprocentowanie przysługuje od dnia powstania nadpłaty, tj. od dnia zapłaty przez podatnika nienależnej kwoty (art. 78 § 3 pkt 1 w zw. z art. 73 § 1 pkt 1). W razie, gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanek uchylenia decyzji oprocentowania nadpłaty przysługuje za okres opóźnienia w terminowym zwrocie nadpłaty (art. 78 § 3 pkt 2 w zw. z art. 77 § 1). Jeśli opóźnienia nie ma zwrot nadpłaty następuje bez oprocentowania.

Jest kwestią wykładni co należy rozumieć pod określeniem „przyczynienie się organu podatkowego do powstania przesłanek uchylenia decyzji”. Nie ulega wszakże wątpliwości, że określenie to obejmuje negatywną ocenę zachowania się organu podatkowego, wydającego wadliwą decyzję, z punktu widzenia działania zgodnego z prawem. Wyczerpuje to przesłankę bezprawności, a ta przesłanka jest elementem deliktowej odpowiedzialności odszkodowawczej. W przypadku, gdy organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanek uchylenia decyzji będącej źródłem nadpłaty, a

ponadto zwrócił nadpłatę w terminie określonym w art. 77 § 1 Ordynacji, nie przysługuje żadne oprocentowanie. Z powyższego uregulowania wynika jednoznacznie, że zamiarem ustawodawcy nie było uczynienie z oprocentowania nadpłaty wynagrodzenia za korzystanie z pieniędzy podatnika; wszakże również w razie powstania nadpłaty z przyczyny leżącej wyłącznie po stronie podatnika Skarb Państwa korzysta z jego pieniędzy. Tymczasem w takiej sytuacji oprocentowanie nie przysługuje. Dopiero wówczas, gdy w grę wchodzi element niezgodnego z prawem zachowania się organu podatkowego ma miejsce swoista sankcja w postaci oprocentowania nadpłaty. Z uregulowania tego wynika również, że oprocentowanie ma charakter odsetek z tytułu zwłoki tylko wówczas, gdy organ podatkowy nie zwrócił nadpłaty w terminie.

Przepis art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej przewiduje wprost odszkodowanie za zachowanie się organu podatkowego, które skutkowało nieważnością decyzji lub stanowiło podstawę wznowienia postępowania i następnie uchylecia decyzji. Decyzja podatkowa będąca źródłem nadpłaty może także być wynikiem określonych uchybień organu podatkowego określonych mianem przyczynienia się do powstania przesłanek uchylecia decyzji.

Nie sposób przyjąć, żeby rekompensatę z tytułu niezgodnego z prawem zachowania się organu ustawodawca traktował raz jako odszkodowanie (art. 260 § 1) a innym razem jako świadczenie nie mające na celu wyrównania szkody (art. 78 § 3 pkt 1) skoro wymienione sytuacje różni tylko waga uchybień popełnionych przez organ podatkowy, a ta okoliczność z punktu widzenia zasad art. 417 k.c. jest bez znaczenia. Należy zauważyć, że chociaż w dotychczasowym orzecznictwie Sądu Najwyższego brak jest sprecyzowanego stanowiska odnośnie do prawnego charakteru oprocentowania przysługującego na podstawie art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej, to jednak przy okazji rozstrzygania innych, budzących wątpliwości, kwestii prawnych Sąd Najwyższy kilkakrotnie przyjął w swoich orzeczeniach jako oczywiste założenie, że generalnie oprocentowanie w Ordynacji nadpłaty podlegającej zwrotowi może nie pokrywać całej szkody poniesionej przez podatnika w wyniku nieostatecznej decyzji podlegającej natychmiastowemu wykonaniu, następnie uchylonej jako wadliwej (por. uzasadnienie wyroku z dnia 6 lutego 2002 r. V CKN 1248/00 - (OSP 2002, nr 10, poz. 128), uzasadnienie postanowienia z dnia 30 maja 2003 r. III CZP 34/03 – (Prok. i Por. 2004, nr 2, poz. 30), uzasadnienie wyroku z dnia 19 listopada 2004 r. V CK 250/04 (OSP 2005, nr 7-8, poz. 98). Wynika z tego, że w w/w orzeczeniach Sąd Najwyższy upatrywał

w oprocentowaniu nadpłaty charakteru odszkodowawczego. Wspiera to pogląd Sądu Najwyższego wyrażony w niniejszej sprawie.

Treść art. 260 i art. 78 § 3 pkt 1 Ordynacji może budzić wątpliwość, czy ponad odszkodowanie przyznane w formie oprocentowania nadpłaty podatnik, w stosunku do którego wadliwa decyzja została uchylona nie z powodu nieważności postępowania ani nie w wyniku wznowienia postępowania, a który ma szkodę wyższą niż wypłacone oprocentowanie, może domagać się pełnego odszkodowania. Jak wyżej wzmiankowano wyjaśnienie tych wątpliwości w rozpoznawanej sprawie nie było niezbędne do rozstrzygnięcia.

Z przedstawionych względów Sąd Najwyższy uznał, że mimo częściowo błędnego uzasadnienia zaskarżony wyrok odpowiada prawu. Zarzuty kasacji nie były zdolne oceny tej wzruszyć ponieważ ostatecznie wyrok odpowiada prawidłowemu zastosowaniu art. 361 § 2 k.c. Odnośnie do art. 382 w zw. z art. 386 § 4 k.p.c. należy przyznać skarżącemu rację, że bez ustalenia, iż powodowi zostało wypłacone oprocentowanie nadpłaty Sąd Apelacyjny nie powinien był okoliczności tej uwzględnić w swoich rozważaniach. Powyższe uchybienie Sądu nie miało jednak wpływu na wynik sprawy skoro okoliczność ta okazała się bezsporna, zaś nasuwające się w sprawie wątpliwości dotyczyły zagadnień prawnych a nie stanu faktycznego.

Kasację oddalono na podstawie art. 393¹² k.p.c. w brzmieniu sprzed zmiany wprowadzonej ustawą z dnia 22 grudnia 2004 r. o zmianie kodeksu postępowania cywilnego ... (-) Dz.U. z 2005 r. Nr 13, poz. 98. O kosztach orzeciono na podstawie art. 98 § 1 i 108 § 1 k.p.c.