

## UZASADNIENIE

Pozwem z 9 września 2014r., sprecyzowanym w piśmie z 31 grudnia 2014r. U. G. i J. G. wnieśli o zasądzenie od Skarbu państwa – Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł. 3'046'036,43 zł odszkodowania z ustawowymi odsetkami od 18 maja 2014r. do dnia zapłaty oraz kosztów procesu.

Roszczenie to zostało wywiedzione z faktu zapłacenia przez powodów podatku dochodowego za lata 2000 i 2001w kwocie wyższej, niż wynikało to z ostatecznego ustalenia wysokości tych zobowiązań. Dochodzona kwota została wyliczona jako odsetki od kwot nadpłat, skapitalizowane do dnia 17 kwietnia 2014r. Nadpłaty te nie były podatkiem ponieważ ich świadczenie nie miało umocowania w przepisach prawa podatkowego. Ich przetrzymanie przez kilkanaście lat pozbawiło powodów możliwości korzystania ze swojego kapitału, co skutkowało ewidentną szkodą majątkową. Została ona spowodowana nieprawidłowym stosowaniem przepisów przez organy skarbowe, co zdaniem powodów stanowiło cały szereg czynów niedozwolonych, pociągających za sobą odpowiedzialność pozwanego na podstawie art. 417 § 1 kc. Odsetki ustawowe przewidziane w art. 481 § 1 kc są adekwatną formą rekompensaty takiej szkody nie wymagającą od poszkodowanego wykazania jej dokładnej wysokości. Ponadto strona powodowa wskazała, iż poza deliktem podstawą odpowiedzialności pozwanego są także przepisy o bezpodstawnym wzbogaceniu ponieważ zubożeniu powodów towarzyszyło uzyskanie ich kosztem przez Skarb Państwa korzyści majątkowej bez podstawy prawnej.

Pozwany, któremu doręczono odpis pozwu 1 czerwca 2015r. Wniósł o oddalenie powództwa i zasądzenie od powodów na jego rzecz kosztów procesu. Uzasadniając swoje stanowisko pozwany wskazał, że wbrew twierdzeniom powodów nadpłata podatku nie jest nienależnym świadczeniem podlegającym rygorom kodeksu cywilnego, lecz odrębną kategorią uregulowaną w ordynacji podatkowej, zaś kwestia zasadności zwrotu takiej nadpłaty oraz naliczania odsetek nie podlega kognicji sądów powszechnych.

Podczas rozprawy z 13 lipca 2015r. pełnomocnik powodów wskazał, że niezgodne z prawem działanie Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł., z którego powodowie wywodzą swoje roszczenie polegało na zwrocie nadpłaconego świadczenia po upływie ośmiu i dziesięciu lat od chwili złożenia wniosku o zwrot takiej nadpłaty przy czym organ ten składał środki odwoławczych od orzeczeń Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego mimo, iż były one zgodne pod względem merytorycznym z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, sprawiedliwe i wolne od uchybień, co było działaniem nakierowanym na odwleczenie momentu zwrotu nadpłaconych przez powodów kwot.

W piśmie z 29 lipca 2015r. strona powodowa ograniczała powództwo do kwoty 2'876'964,24 zł. Ponadto, strona powodowa wskazała w tym piśmie, że bezprawnością dotknięte były wszystkie postępowania prowadzone w związku z zobowiązaniami podatkowymi powodów za 2000 i 2001r. , tzn. zarówno te, których przedmiotem było ustalenie wysokości zobowiązania, jak te dotyczące zwrotu nadpłaty.

Stan faktyczny:

U. G. i J. G. będący małżonkami złożyli w kwietniu 2001r. wspólne zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego w roku podatkowym 2000, wykazując podatek należny w wysokości 815'720,80 zł. Natomiast w kwietniu 2002 r. złożyli wspólne zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego w roku podatkowym 2001, w którym wykazali podatek należny w wysokości 1'099'050,40 zł. Decyzjami z dnia 17 czerwca 2003 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. określił Państwu U. i J. G. zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych: za 2000 rok w wysokości 2'480'351,70 zł, natomiast za 2001 rok w wysokości 2'789'324,00 zł. Podatnicy złożyli odwołania od tych decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej w Ł.. Po rozpatrzeniu odwołań Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. decyzjami z dnia 25 czerwca 2004r. uchylił w całości zaskarżone decyzje i określił wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000 rok w wysokości 1'913'868,80 zł, zaś wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2001 rok w ustalił na kwotę 1'780'745,60 zł. W wyniku wniesionych skarg na powyższe decyzje

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. wyrokami z dnia 25 listopada 2004 r., sygn. akt I SA/Łd 676/04 (za 2000 rok) i sygn. akt I SA/Łd 677/04 (za 2001 rok) uchylił obie decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Ł.. Po ponownym rozpoznaniu sprawy decyzjami z dnia 31 maja 2005 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. uchylił w całości zaskarżone decyzje organu pierwszej instancji i obniżył wysokość zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych: – za 2000 rok z kwoty 2'480'351,70 zł do kwoty 1'763'601,60 zł oraz za 2001 rok z kwoty 2'789'324,70 zł do kwoty 1'707'437,60 zł. 11 lipca 2005 r. powodowie wnieśli skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł., który wyrokami z dnia 18 października 2005r., sygn. akt SA/Łd 834/05 (za 2000 rok) i sygn. akt SA/Łd 835/05 (za 2001 rok) uchylił zaskarżone decyzje. Następnie decyzjami z dnia 6 września 2007r. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. uchylił w części zaskarżone decyzje organu pierwszej instancji i obniżył wysokość zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych: za 2000 rok do kwoty 1'763'601,60 zł oraz za 2001 rok do kwoty 1'707'437,60 zł. 17 października 2007 r. wniesione zostały skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł., który wyrokami z dnia 13 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 1322/07 (za 2000 rok) i sygn. akt I SA/Łd 1323/07 (za 2001 rok) skargi oddalił. Od orzeczeń tych U. i J. G. wnieśli skargi kasacyjne. Po rozpatrzeniu skarg kasacyjnych wyrokami z dnia 12 maja 2009 r., sygn. akt II FSK 1298/08 (za 2000 rok) i sygn. akt II FSK 1299/08 (za 2001 rok) Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie uchylił zaskarżone wyroki WSA w Łodzi z dnia 13 marca 2008r. i przekazał sprawy do ponownego rozpoznania. W konsekwencji powyższego wyrokami z dnia 21 października 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 612/09 (za 2000 rok) i sygn. akt I SA/Łd 679/09 (za 2001 rok) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. uchylił decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Ł.. Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. od ww. wyroków wniósł skargi kasacyjne, które Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wyrokami z dnia 15 września 2011r. Po ponownym rozpoznaniu sprawy Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. wydał dwie decyzje z dnia 16 marca 2012 r.: nr (...) (za 2000 rok), którą uchylił w całości decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. nr (...) z dnia 17 czerwca 2003 r. nr (...) (za 2000 rok) uchylił w całości decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. nr (...) z dnia 17 czerwca 2003 r. i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. 9 lipca 2012 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. wydał decyzje, w których określili powodom zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych: za 2000 rok w kwocie 450,00 zł (decyzja nr (...)), zaś za 2001 rok w kwocie 70'091,00 zł (decyzja nr (...)). Od decyzji tych nie wniesiono odwołań.

31 grudnia 2004 r., w toku wszczętych przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. postępowań podatkowych, wpłynął do Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł. wniosek powodów z dnia 28 grudnia 2004 r. o zwrot nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 i 2001 rok w wysokości: 813'916,70 zł za 2000 rok i 1'056'171,20 zł za 2001 rok. Jako podstawę złożonego wniosku wskazano wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002r., sygn. akt K 45/01, ogłoszony w Dz.U. z dnia 5 lipca 2002 r., Nr 100, poz. 923.

Rozpoznając ten wniosek Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego Ł. wydał decyzję z dnia 25 stycznia 2005r., nr (...), którą odmówił zwrotu nadpłaty podatku za lata 2000 i 2001. Od decyzji tej podatnicy wnieśli odwołanie. Decyzją z dnia 24 czerwca 2005 r., Nr (...)po rozpatrzeniu odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. uchylił w całości ww. decyzję Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł. i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. W tym samym czasie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. rozpoznając sprawy ze skargi podatników z dnia 11 lipca 2005 r. na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia 31 maja 2005r. w sprawie podatku dochodowego za lata 2000 i 2001 wskazał, że wniosek podatników o stwierdzenie nadpłaty w zakresie określonym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002r., sygn. akt. K 45/01 powinien rozpoznać organ podatkowy prowadzący ww. postępowanie podatkowe. W związku z tym pismem z dnia 6 grudnia 2005 r. wniosek podatników o zwrot nadpłat z dnia 28 grudnia 2004 r. przekazano do Dyrektora Izby Skarbowej w Ł..

Po powtórny rozpoznaniu sprawy dotyczącej rozliczenia podatku dochodowego za lata 2000 i 2001 przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. (wyroki z dnia 21 września 2009 r.), Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. decyzjami z dnia 16 marca 2012 r. przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. wraz z wnioskiem o zwrot nadpłaty. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. wydając w dniu 9 lipca 2012r. decyzje wymiarowe określające nowe kwoty zobowiązań podatkowych tj.: za 2000 rok w wysokości 450,00 zł i za 2001 rok w wysokości 70'091,00 zł, nie orzekł o wysokości powstałych w związku z tymi zobowiązaniami nadpłat.

Pismem z dnia 25 września 2012 r. skierowanym do Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł. podatnicy wnieśli o wydanie decyzji stwierdzających nadpłaty. W związku z tym, pismem z dnia 9 października 2012 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego Ł. wystąpił do Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. o uzupełnienie wydanych w dniu 9 lipca 2012 r. decyzji w zakresie stwierdzenia nadpłat.

Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego Ł., po otrzymaniu w dniu 6 sierpnia 2012 r. wyżej wskazanych decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. z dnia 9 lipca 2012 r. określających ostateczną wysokość zobowiązań podatkowych powodów za lata 2000 i 2001, dokonał rozliczenia powstałych nadpłat, tj. 3 września 2012 r. dokonał zwrotu nadpłaty w wysokości 793'510,81 zł i 24 stycznia 2012 r. zwrotu nadpłaty w wysokości 8'100,00 zł na rachunek podatnika, kwotę 1'042'619,39 zł zaliczył na poczet zaległości w podatku od towarów i usług za kwiecień, maj i czerwiec 2000 roku i nienależnych zwrotów podatku od towarów i usług za marzec, kwiecień i lipiec 2001 roku. Ostatecznie, po przeprowadzeniu postępowania i wobec przedawnienia zaległości w podatku od towarów i usług określonych prawomocną decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia 25 września 2007 r. nr (...)za okresy 4/2000, 5/2000, 6/2000 oraz 4/2001, na które pierwotnie zarachowano nadpłaty, Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego Ł. dokonał zwrotu pozostałych po zaliczeniu na poczet wymagalnych zaległości Pani U. G. w podatku od towarów i usług, nadpłat w podatku dochodowym za lata 2000 oraz 2001 łącznie z oprocentowaniem obliczonym zgodnie z zapisem decyzji z dnia 25 września 2013 o numerach(...)oraz (...)w sposób wynikający z postanowienia Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł. z dnia 28 sierpnia 2014 r. nr (...)

Decyzjami z dnia 14 marca 2013r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego Ł. określił nadpłaty powodów w podatku dochodowym od osób fizycznych: za 2000 rok w wysokości 815'270,80 zł wraz z odsetkami w wysokości 334'087,47 zł liczonymi od 27.04.2001 r. do 04.08.2002 r., za 2001 rok w wysokości 1'028'959,40 zł wraz z odsetkami w wysokości 65'374,16 zł liczonymi od 30.04.2002 r. do 04.08.2002 r. Od decyzji tych wniesione zostały w dniu 29 marca 2013 r. odwołania. W wydanych w dniu 10 czerwca 2013 r., po rozpatrzeniu odwołań decyzjach Nr (...) (za 2000 rok) i Nr PD- (...) - (...) (za 2001 rok) Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. uchylił w całości zaskarżone rozstrzygnięcia i przekazał sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. W wyniku ponownego rozpoznania sprawy decyzjami z dnia 25 września 2013 r., Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego Ł. określił powodom nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwotach: za 2000 rok 733'743,70 zł wraz z oprocentowaniem w wysokości 301'116,00 zł liczonym od 27.04.2001 r. do 04.08.2002 r., za 2001 rok w 926'063,50 zł wraz z oprocentowaniem w wysokości 58'837,00 zł liczonym od 30.04.2002r. do 04.08.2002r. 9 października 2013r. wniesione zostały odwołania od tych decyzji. Powodowie zakwestionowali wysokość określonych decyzjami nadpłat podnosząc, że organ jest związany ustaleniami decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. z dnia 09 lipca 2012r., w których określono zobowiązania podatkowe w wysokości 450,00 zł za 2000 rok i w wysokości 70'091,00 zł za 2001 rok. Argumentowali, że jak wynika z matematycznego wyliczenia, nienależnie zapłacona kwota wyniosła 814'820,80 zł za 2000 rok i 1'028'959,40 zł za 2001 rok, natomiast pomniejszenie tych kwot o 10% tj. o kwoty przekazywane do PFRON było bezpodstawne. Podatnicy zakwestionowali też okres naliczenia oprocentowania podnosząc, że powinno być ono naliczane od dnia złożenia przez nich wniosku o stwierdzenie nadpłaty do dnia jej faktycznego zwrotu. Po rozpatrzeniu odwołań Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. decyzjami z dnia 28.11.2013r., Nr PD- (...) - (...) za 2000 rok i Nr PD- (...) - (...) za 2001 rok utrzymał w mocy zaskarżone decyzje. Na decyzje te podatnicy wnieśli skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Ł..

Wyrokami z 3 kwietnia 2014r., sygn. akt I SA/Łd 138/14 (dot. 2000 roku) i sygn. akt I SA/Łd 139/14 (dot. 2001 roku) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Ł. uchylił zaskarżone decyzje. W wydanych orzeczeniach Sąd za uzasadniony uznał zarzut dotyczący nieprawidłowo określonych kwot nadpłat, wskazując, że przysługujące U. G. z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej zwolnienie, o którym mowa w art. 31 ust. 1 pkt 1 ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych obejmuje cały należny podatek dochodowy, a nie tylko tę jego część, która podlegała przekazaniu na Zakładowy Fundusz (...). Sąd podzielił natomiast pogląd organów co do końcowego terminu oprocentowania nadpłat — w rozpatrywanych sprawach do dnia 4 sierpnia 2002 r., tj. do trzydziestego dnia od dnia ogłoszenia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002r. sygn. akt K 45/01 (ogłoszony w Dz.U. z dnia 5 lipca 2002 r., Nr 100, poz. 923). Jednocześnie Sąd wskazał, iż terminem powstania nadpłat

jest dzień uiszczenia zaliczek na podatek, a nie dzień złożenia zeznania rocznego. Wyroki te zostały zaskarżone przez obie strony skargami kasacyjnymi do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

/ Postanowienie Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł. z 28 sierpnia 2014r. – k 168-177, dowody księgowe – k 179-186, wnioski o zwrot nadpłaty – k 187-190, decyzja z 25 stycznia 2005r. – k 191-193, decyzja z 24 czerwca 2005r. – k 194-206, wyrok WSA w Łodzi z 18 października 2005r. – k 207-214, wyrok WSA w Łodzi z 18 października 2005r. – k 215-224, pismo – k 225, pismo powódki z 25 września 2012r. – k 226-227, pisma – k 228-229 i 230, pismo powódki z 9 listopada 2012r. – 231, pisma – k 232-234, pismo powódki z 12 grudnia 2012r. – k 235, pisma – k 236-239, informacja o rozliczeniu nadpłaty – k 240-245, postanowienie z 18 kwietnia 2013r. – k 246-257, postanowienie z 6 lutego 2014r. – k 259-267, decyzja z 25 września 2013r. – k 268-273, decyzja z 25 września 2013r. – k 274-283, odwołanie – k 284-288, odwołanie – k 289-293, decyzja z 28 listopada 2013r. – k 294-300, decyzja z 28 listopada 2013r. – k 301-307, postanowienie z 4 listopada 2013r. – k 308, skarga – k 309-314, skarga – k 316-327, wyrok WSA w Łodzi z 3 kwietnia 2014r. – k 329-335, wyrok WSA w Łodzi z 3 kwietnia 2014r. – k 336-342, skarga kasacyjna – k 343-351, skarga kasacyjna – k 352-356 /

17 kwietnia 2014r. do Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł. wpłynęło pismo pełnomocnika powodów z żądaniem zapłaty odszkodowania w wysokości 1'465'793,00 zł wyliczonego jako odsetki ustawowe za zwłokę w zwrocie kwot nadpłaconych przez powodów tytułem podatku za 200r. tego samego dnia wpłynęło do Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego w Ł. analogiczne żądanie zapłaty odszkodowania w wysokości 1'578'407,00 zł za opóźnienie w zwrocie nadpłaty za 2001r.

/ wezwanie – k 357-365, wezwanie – k 368-374 /

U. G. prowadziła od 1983r. działalność gospodarczą jako osoba fizyczna pod firmą (...) Laboratorium w Ł.. W sierpniu 2001r. nastąpiło jej przekształcenie w spółkę akcyjną.

/ niesporne /

W okresie 1999 do 2003r. włącznie przedsiębiorstwo to wygenerowało stratę na poziomie 446'194,76 zł. W tym okresie brak środków obrotowych mógł spowodować utratę płynności finansowej przedsiębiorstwa, czemu zapobiegło zaciągnięcie kredytu w 2000r. W latach 2000 – 2002 przedsiębiorstwo nie wykazywało na dynamiki rozwoju. Szansa na taki rozwój pojawiła się wraz z działaniami restrukturyzacyjnymi podjętymi w 2003r. Brak zainwestowania w działalność przedsiębiorstwa kwoty uiszczonej jako nadpłata w podatku dochodowym za lata 2000 i 2001 nie spowodował utraty korzyści.

/ opinia pisemna biegłego z zakresu rachunkowości B. T. – k 563-575, zeznania biegłego B. T. – k 672 /

Sąd odmówił mocy dowodowej zeznaniom świadka J. A. ponieważ relacja świadka dotyczyła przede wszystkim okoliczności związanych z przebiegiem postępowań podatkowych, a więc faktów zasadniczo niespornych i potwierdzonych załączonymi przez obie strony dokumentami urzędowymi. Częściowo zeznania te zawierały subiektywne oceny świadka dotyczące przyczyn, dla których postępowania trwały przez długi czas tudzież teoretycznych możliwości wykorzystania przez powodów nadpłaconych kwot. Tymczasem, jak wynika z art. 258 kpc, przedmiotem dowodu z zeznań świadków mogą być wyłącznie okoliczności faktyczne, nie zaś ocena faktów.

Z tych samych przyczyn Sąd pominął dowód z zeznań świadka A. J. zgłoszonej na te same okoliczności, o których zeznawał świadek A. i posiadającej tę samą wiedzę.

Sąd pominął dowód z zeznań powodów mając na uwadze, że został on zgłoszony „na okoliczności wskazane w pozwie” (petitum pozwu – k 3). Niezależnie od tego, że takie sformułowanie tezy dowodowej jest zbyt ogólnikowe warto zauważyć, iż znaczna część okoliczności przytoczonych w uzasadnieniu pozwu, a składających się stan faktyczny stanowiący uzasadnienie roszczenia, została wyjaśniona złożonymi do sprawy dokumentami. Natomiast najistotniejsze okoliczności, jakie należało w tym sporze wyjaśnić, a więc kwestia niezgodnego z prawem działania lub

zaniechania władzy publicznej, charakteru i rozmiaru szkody poniesionej przez powodów oraz związku przyczynowego między nimi, nie mogła zostać wyświetlona zeznaniami strony.

Sąd oddalił wnioski strony powodowej o uzupełnienie opinii sporządzonej przez biegłego B. T. oraz dopuszczenie dowodu z opinii innego biegłego z zakresu rachunkowości i finansów. Motywy takiej decyzji wymagają szerszego omówienia.

Pierwotny wniosek o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego został zgłoszony w pozwie jako wniosek o opinię biegłego rewidenta, od którego strona powodowa oczekiwała „oszacowania dokładnej wysokości szkody wyrządzonej bezprawnymi działaniami Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł.". W takim kształcie wniosek był niedopuszczalny ponieważ jego uwzględnienie byłoby równoznaczne z koniecznością ustalania przez biegłego następujących zagadnień:

- jakie działania Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł. były bezprawne, co nie należy do kompetencji biegłego, a zwłaszcza rewidenta,
- co było szkodą poniesioną przez powodów, czego biegły rewident również nie powinien ustalać samodzielnie,
- czy i jaki był związek przyczynowy między pierwszym i drugim, co należy do kompetencji Sądu.

(petitum pozwu – k 3)

Na mankamenty te zwrócił uwagę pozwany uzasadniając żądanie oddalenia tego wniosku dowodowego już w odpowiedzi na pozew. (k 143)

Żądanie to zostało powtórzone na rozprawie 13 lipca 2015r. (k 400)

Wobec takiego stanowiska strony pozwanej, postanowieniem wydanym na tej samej rozprawie powodowie zostali zobowiązani do ustosunkowania się do twierdzeń i zarzutów pozwanego oraz zgłoszenia wszelkich wniosków dowodowych w terminie 14 dni pod rygorem ich pominięcia. Warto przypomnieć, iż na tej samej rozprawie pełnomocnicy powodów wskazali jakie działania Naczelnika (...) Urzędu Skarbowego Ł. uważają za bezprawne. (k 400)

W piśmie stanowiącym odpowiedź na to zarządzenie powodowie nie zgłosili żadnych nowych wniosków dowodowych, ani nie odnieśli się do zarzutu niewłaściwego sformułowania tezy dowodowej dla biegłego rewidenta. (k 412)

W kolejnym piśmie złożonym po udzieleniu dodatkowego, trzydziestodniowego terminu strona powodowa powołała się jedynie na dowody z dokumentów złożonych przy odpowiedzi na pozew, nadal nie odnosząc się do zastrzeżeń zgłoszonych odnośnie wniosku o biegłego zawartego w pozwie. (k 438)

Mając świadomość ułomności owego wniosku, a jednocześnie dostrzegając procesową konieczność wyjaśnienia istotnej okoliczności wymagającej wiedzy specjalistycznej, Sąd podjął ostatnią próbę zmierzającą do doprecyzowania wniosku o dopuszczenie dowodu z opinii biegłego rewidenta wydając postanowienie z 16 października 2015r. (k 446)

Odpowiadając na to zarządzenie strona powodowa złożyła pismo, w którym wskazała czego oczekuje od biegłego rewidenta. Niestety, mimo reprezentowania przez trzech zawodowych pełnomocników opisana tam teza dowodowa nie odpowiadała zakresowi uprawnień biegłego rewidenta, który posiada kompetencje do badania szeroko rozumianych zagadnień związanych z księgowością i rachunkowością, natomiast nie jest specjalistą z zakresu rynków inwestycyjnych. (k 452)

Dla Sądu było to oczywiste, zaś ostatecznie kwestię tę rozstrzygnął biegły B. T. w swoich zeznaniach złożonych na ostatniej rozprawie.

Biorąc pod uwagę przytoczone okoliczności Sąd dopuścił dowód z opinii biegłego rewidenta postanowieniem z 6 czerwca 2016r., w takim zakresie, który był adekwatny do wiedzy specjalistycznej biegłego z tej dziedziny. (k 503)

Biegły sporządził opinię zgodnie z zakreśloną przez Sąd tezą, przy czym ograniczył jej zakres do zagadnień, które był w stanie ustalić na podstawie dosyć ograniczonej dokumentacji przedstawionej mu przez powodów. W odpowiedzi na tę opinię strona powodowa ponowiła wniosek o zlecenie biegłemu analizy teoretycznych możliwości inwestowania przez powodów zatrzymanych przez pozwanego środków pieniężnych. Ponadto domagała się rozszerzenia analizy kondycji finansowej przedsiębiorstwa na cały okres, w którym według powodów nastąpiło bezprawne przetrzymanie ich nadpłaty (pismo – k 589).

Ten ostatni postulat nie mógł zostać uwzględniony z dwóch względów. Po pierwsze – od września 2001r. przedsiębiorstwo funkcjonujące wcześniej jako działalność prowadzona przez U. G. zostało przekształcone w spółkę akcyjną, a zatem przedmiotem badania przez biegłego miałyby być okoliczności dotyczące odrębnego od powodów podmiotu. Szeroko rozumiana kondycja takiego podmiotu mogłaby co najwyżej wykazać uszczerbek majątkowy poniesiony przez osobę prawną, co nie jest tożsame z uszczerbkiem osób fizycznych będących jej akcjonariuszami. Po wtóre – strona powodowa nie przedstawiła żadnych nowych dokumentów, na których bark wskazywał biegły w swojej opinii, uzasadniając ograniczenie jej zakresu. W tej sytuacji uzupełnienie opinii miałyby jedynie walor hipotetycznego teoretyzowania w oparciu o arbitralnie przyjęte przez biegłego założenia, co a limine wyklucza przydatność takiego dowodu. Należy jeszcze raz przypomnieć, że biegły rewident może dokonywać oceny kondycji finansowej w oparciu o konkretne dokumenty, a nie na podstawie abstrakcyjnych założeń.

Co się tyczy wniosku powodów o zlecenie biegłemu sporządzenia analizy dotyczącej możliwości, jakie wynikałyby z przeznaczenia nadpłaconych kwot na inwestycje w różne instrumenty, ponowionego w przywołanym piśmie oraz na ostatniej rozprawie, należało uznać, że taki zakres opinii nie mieści się w ramach uprawnień biegłego rewidenta z przyczyn wyjaśnionych wcześniej. Mimo, iż sam biegły zwrócił na to uwagę podczas swojego przesłuchania, ta sama teza została sformułowana we wniosku o dopuszczenie dowodu z opinii innego biegłego rewidenta.

Na marginesie jedynie warto zauważyć, że okoliczności, których zbadania domagała się strona powodowa mogłyby być przedmiotem opinii biegłego z zakresu finansów. Takiego wniosku strona jednakże nie zgłosiła aż do zamknięcia rozprawy, zaś Sąd nie widział żadnego uzasadnienia dla wyłączenia w inicjatywie dowodowej powodów reprezentowanych przez trzech zawodowych pełnomocników. Niezależnie od tego trudno nie podzielić zastrzeżeń zgłoszonych przez pozwanego, iż roztrząsanie potencjalnych korzyści mogących wyniknąć z inwestowania w określone instrumenty, w oparciu o znany stan przeszły ma wątpliwy walor dowodowy. Analizowanie ex post oparte jest bowiem na wiedzy o rzeczywistych korzyściach lub stratach, jakie mogła przynieść dana inwestycja. Wiedza taka nie byłaby dostępna w chwili podejmowania decyzji o inwestycji, a założenie, że powodowie ulokowaliby swoje środki w sposób zapewniający wyłącznie zysk nie jest poparte żadnym racjonalnym dowodem.

Rozważania prawne:

Powództwo w tej sprawie zostało oparte na twierdzeniu, że działanie organu podatkowego było bezprawne, przy czym powodowie powołali się na art. 417 kc jako materialną podstawę swojego roszczenia.

Podstawową przesłanką zasadności tak ukształtowanego roszczenia jest udowodnienie, że określone działanie, względnie zaniechanie władzy publicznej było sprzeczne z konkretną normą prawną, przy czym obowiązek dowodowy obciąża osobę występującą z roszczeniem – art. 6 kc. Powodowie nie sprostali temu obowiązkowi. Żądania strony powodowej opierały się początkowo na wskazaniu, że działanie niezgodne z prawem polegało na zwrocie nadpłaconej kwoty podatku po upływie znacznego okresu od chwili złożenia wniosku o taki zwrot. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na okoliczność podnoszoną przez pozwanego, że sąd powszechny nie jest uprawniony do kontroli przebiegu postępowań toczonych w trybie administracyjnym lub sądowno-administracyjnym, a tym samym nie ma uprawnień do samodzielnego ustalania czy określone postępowanie dotyczące wymiaru należnego podatku lub zwrotu nadpłaty toczyło się nadmiernie długo. Natomiast strona powodowa nie powołała się na żadne rozstrzygnięcie

wydane we właściwym trybie, które stwierdzałoby taką okoliczność, np. beczynność organu administracji lub przewlekłość postępowania. Sąd powszechny nie jest też uprawniony do arbitralnej oceny motywów decyzji wydawanych w postępowaniu podatkowym ani ich prawidłowości. W obu przypadkach wynika to z art. 177 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w zw. z art. 1 kodeksu cywilnego i art. 1 kodeksu postępowania cywilnego.

Niezależnie od tego, że Sąd nie jest władny ustalić, czy zwrot nadpłaty nastąpił z opóźnieniem czy nie, do skutków takiego opóźnienia nie mają zastosowania przepisy kodeksu cywilnego. Wbrew twierdzeniom strony powodowej, kwota nadpłacona w związku z zobowiązaniem podatkowym jest instytucją prawa podatkowego zdefiniowaną w art. 72 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa - tj. z dnia 17 stycznia 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 201) i uregulowaną kompleksowo w rozdziale 9 tej ustawy. Jest to zatem kategoria należąca do domeny prawa publicznego, do której nie mają zastosowania przepisy kodeksu cywilnego – art. 1 kc. Wskazanie tej oczywistej okoliczności jest o tyle istotne, że cały wywód strony powodowej przywołany na uzasadnienie zgłoszonych w tej sprawie roszczeń opiera się na odmiennej koncepcji zakładającej, że nadpłata, która nie jest podatkiem jako takim staje się z chwilą jej powstania zobowiązaniem cywilnoprawnym.

Wracając do kwestii bezprawnego działania wypada zauważyć, że takim działaniem nie może być korzystanie przez organ podatkowy z przysługujących mu na mocy przepisów prawa środków zaskarżenia orzeczeń wydawanych przez sądy administracyjne, jak uważają powodowie. Nie ma przy tym znaczenia, czy zaskarżone orzeczenie było słuszne, ani w jaki sposób rozstrzygnięto wniesiony środek zaskarżenia. Działanie w ramach uprawnień procesowych nie może zostać uznane za bezprawne, ponieważ prowadziłyby to do pozbawionego podstawy wniosku, że działanie zgodnie z normą prawną może być bezprawne.

W dalszej argumentacji strona pozywająca odwoływała się do rozstrzygnięć wydawanych przez sądy administracyjne, z których uzasadnień miała wynikać sprzeczność z prawem zaskarżonych decyzji. Taka argumentacja jest jednak chybiona dla uzasadnienia odpowiedzialności opartej na art. 417 kc, natomiast można ją powołać w sytuacjach opisanych w art. 417<sup>1</sup> § 2 i 3 kc. Problem polega jednak na tym, że powodowie nie wskazali z jakiej ostatecznej decyzji, ewentualnie z jakiego prawomocnego orzeczenia wywodzą swoje roszczenia odszkodowawcze. Jest to o tyle istotne, że – poza koniecznością ustalenia przez Sąd istnienia stosownego prejudykatu wymaganego przez powołane przepisy, powodowie musieliby wykazać istnienie związku przyczynowego między szkodą a orzeczeniem lub decyzją, co do której stwierdzono sprzeczność z prawem, czego nie uczynili. Natomiast sam fakt uchylania wielu decyzji oraz orzeczeń sądów administracyjnych w toku obu postępowań odnoszących się do spornej kwoty nadpłaty, nie oznacza sam przez się, że postępowania te nosiły znamiona działań niezgodnych z prawem.

Kolejną przesłanką odpowiedzialności opartej na art. 417 kc jest szkoda pozostająca w związku przyczynowym z niezgodnym z prawem działaniem lub zaniechaniem władzy publicznej, rozumiana jako poniesiona strata oraz korzyści możliwe do osiągnięcia, gdyby szkody nie wyrządzono – art. 361 § 2 kc.

Uzasadniając swoją szkodę, w pierwszej kolejności powodowie odwołali się do przepisu art. 481 kc utrzymując, że szkodę można utożsamiać z odsetkami ustawowymi należnymi wierzycielowi w przypadku opóźnienia dłużnika w spełnieniu świadczenia pieniężnego, co zwalnia powodów z konieczności udowodnienia wysokości szkody. Pomijając oczywisty fakt, że odsetki za opóźnienie nie są tożsame z pojęciem szkody – co wynika z treści art. 481 § 1 kc, warto zauważyć, że ze względów przytoczonych wyżej, art. 481 kc nie może mieć zastosowania do zobowiązania wynikającego z nadpłaconego podatku. Nadpłata jest bowiem instytucją prawa podatkowego, do której nie stosuje się przepisów kodeksu cywilnego – art. 1 kc. Zagadnienia związane z ustaleniem jej wysokości, terminu zwrotu oraz należnego podatnikowi oprocentowania zostały uregulowane w ordynacji podatkowej – odpowiednio – art. 74a, 77 i 78 tej ustawy.

Z tego samego względu nadpłata nie może być traktowana jako świadczenie nienależne czy też bezpodstawne wzbogacenie, w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, a więc nie podlega zasadom regulującym te instytucje prawa cywilnego.

Powodowie starali się wykazać szkodę jako stratę spowodowaną pozbawieniem możliwości korzystania ze swojego kapitału, a w szczególności nieuzyskanie spodziewanych korzyści. Z przyczyn, które omówiono szerzej w części dotyczącej postępowania dowodowego należało jednak uznać, że powodowie takiej szkody nie udowodnili. Przede wszystkim nie zgłosili wniosków dowodowych pozwalających wykazać, że brak określonej kwoty uiszczonej w latach 2001 i 2002 tytułem nadpłaty spowodował trwały uszczerbek w ich majątku. Owszem, powodowie zostali czasowo pozbawieni tych środków, jednakże wynikły stąd uszczerbek został wyrównany wraz ze zwrotem nadpłaty.

Pozbawienie możliwości korzystania z określonego kapitału mogło rzecz jasna spowodować dalsze uszczuplenie majątku powodów, jednakże fakt ten powinien zostać udowodniony co do zasady, jak i wysokości. Tymczasem strona powodowa nawet nie wskazała na czym miałyby polegać tego rodzaju uszczuplenie. Sąd, przejmując częściowo inicjatywę dowodową, usiłował sprawdzić, czy brak kwoty odpowiadającej nadpłacie mógł wpłynąć negatywnie na funkcjonowanie przedsiębiorstwa prowadzonego początkowo jako działalność osoby fizycznej przez U. G.. Przeprowadzony na tę okoliczność dowód z opinii biegłego nie pozwala na stwierdzenie, że taka szkoda wystąpiła w rzeczywistości. Biegły wykazał jedynie, że przedsiębiorstwo poniosło określoną stratę w okresie od 1999 do 2003r. włącznie, jednakże nie jest ona tożsama ze szkodą wynikłą z braku środków uiszczonych jako nadpłata. Przede wszystkim strata obejmuje okres dwóch lat przed 2001r., a więc przed wniesieniem pierwszej z należności podatkowych, z których wyniknęła nadpłata będąca źródłem roszczenia powodów. Opinia nie dostarcza informacji o stratach w rozbiciu na poszczególne lata, zatem nie sposób ustalić, w którym roku miały miejsce zdarzenia, które stratę spowodowały. Nie pozwala to w sposób jednoznaczny powiązać tej straty z pozbawieniem powodów określonych środków pieniężnych w 2001 i 2002r., ponieważ równie prawdopodobne może być, iż źródłem straty były zdarzenia z lat 1999-2000. Ponadto okres, za który wykazano stratę obejmuje funkcjonowanie przedsiębiorstwa w formie spółki akcyjnej (od września 2001r.). Jak wskazano wcześniej strata wykazana w działalności osoby prawnej nie jest tożsama z uszczerbkiem majątkowym jej akcjonariuszy. Reasumując nie da się wywieść adekwatnego związku przyczynowego między wskazaną przez biegłego stratą przedsiębiorstwa a uiszczeniem nadpłaty, nie mówiąc już o wykazaniu takiego związku między rzeczoną stratą a okresem dzielącym złożenie wniosku o zwrot nadpłaty (2004r.) i jej faktycznym zwrotem.

Ostatnią kwestią jest brak spodziewanych korzyści. Powodowie próbowali wykazać, że tego rodzaju szkoda miała polegać na nieuzyskanych zyskach możliwych do osiągnięcia w przypadku zainwestowania środków uiszczonych tytułem nadpłaty. Jak wskazano to wcześniej ani fakt, że określone inwestycje rzeczywiście zostałyby poczynione, ani zyski, jakie mogły z nich wyniknąć, nie zostały potwierdzone odpowiednimi dowodami zgłoszonymi w odpowiednim czasie.

Na marginesie tej części rozważań warto wspomnieć, że zgodnie z poglądem przedstawionym w wyroku Sądu Najwyższego – Izby Cywilnej z dnia 9 stycznia 2008r., wydanym w sprawie II CSK 393/07 (opublikowanym w systemie informacji prawnej Legalis), który Sąd orzekający w pełni podziela, oprocentowanie nadpłaty należne podatnikowi na podstawie przepisów ordynacji podatkowej ma także funkcję kompensującą ewentualną szkodę wynikłą z przetrzymywania pieniędzy podatnika. A zatem obowiązkiem powodów w tej sprawie było nie tylko udowodnienie szkody, ale także wykazanie, że ponieśli ją w wysokości przekraczającej uzyskane oprocentowanie nadpłaty.

Mając powyższe na względzie należało uznać powództwo za bezzasadne, co skutkowało jego oddaleniem w całości, także w zakresie, w jakim zostało cofnięte, na co pozwany nie wyraził zgody.

O kosztach procesu Sąd orzekł na podstawie art. 98 kpc obciążając powodów obowiązkiem zwrotu na rzecz pozwanego kosztów zastępstwa procesowego.

W punkcie 3 Sąd postanowił na podstawie art. 113 uksc w zw. z art. 98 kpc.