



Warszawa, dnia 1 grudnia 2005 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr Andrzej ZOLL

RPO-519666-IV/05/ST

00-090 Warszawa Tel. centr. 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 827 64 53

Sąd Najwyższy

Izba Cywilna

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147) oraz art. 60 § 2 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. Nr 240, poz. 2052 ze zm.) w związku z ujawnionymi rozbieżnościami w wykładni prawa

wnoszę o

rozstrzygnięcie następującego zagadnienia prawnego :

Czy art. 417 § 1 k. c. w rozumieniu, jakie nadał mu wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 18/00, OTK z 2001 r., Nr 8, poz. 256), mający zastosowanie do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem

1 września 2004 r. (art. 5 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. Nr 162, poz. 1692) stanowi podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa wówczas, gdy na skutek wydania i wykonania nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, która następnie została uchylona, strona poniosła szkodę ?

Uzasadnienie

W ostatnich latach ze względu na konstytucjonalizację problemu w art. 77 ust. 1 Konstytucji RP zagadnienie odpowiedzialności władzy publicznej za niezgodne z prawem działanie jest przedmiotem licznych wypowiedzi orzeczniczych, w tym wypowiedzi Sądu Najwyższego. Na tle orzeczeń Sądu Najwyższego dotyczących odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za wydanie decyzji podatkowej nieostatecznej, która następnie w wyniku kontroli instancyjnej została uchylona przez odwoławczy organ podatkowy, ujawniły się istotne rozbieżności.

W wyroku z dnia 6 lutego 2002 r. (sygn. akt V CKN 1248/00, OSP z 2002 r., Nr 10, poz. 128) Sąd Najwyższy przyjął, że przepis art. 77 ust. 1 Konstytucji RP może stanowić podstawę roszczenia o naprawienie szkody wyrządzonej przez wydanie w postępowaniu podatkowym decyzji niezgodnej z prawem, następnie uchylonej wskutek odwołania podatnika. Opowiadając się za tym kierunkiem wykładni Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, iż „...co do zasady nie można wykluczyć powstania szkody w razie wydania aktu administracyjnego uchylonego następnie wskutek wniesienia środka odwoławczego. Dotyczy to zwłaszcza decyzji natychmiast wykonalnych. Uchylenie przez organ drugiej instancji likwiduje przyczynę powstania szkody i zazwyczaj przerywa jej narastanie, ale pogląd, że w takim wypadku szkoda zostanie wyrównana w całości przez zwrot nadpłaty z

odsetkami, może w pewnych sytuacjach okazać się nieuzasadniony w konfrontacji z art. 361 § 2 k. c. stanowiącym podstawę ustalenia wysokości szkody."

Z kolei w wyroku z dnia 19 listopada 2004 r. (sygn. akt V CK 250/04, OSP z 2005 r. Nr 7 - 8, poz. 98) Sąd Najwyższy uznał, że Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem decyzji podatkowej nieostatecznej podlegającej kontroli instancyjnej. Stanowisko Sądu Najwyższego zostało m. in. oparte na przekonaniu, że decyzji nieostatecznej nie można w sposób jednoznaczny przypisać cechy niezgodności z prawem w rozumieniu art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Dopiero bowiem postępowanie odwoławcze ostatecznie przesądzi, czy taka decyzja jest rzeczywiście zgodna, czy też sprzeczna z prawem. Ponadto skład orzekający odwołał się do poglądów prawnych zawartych w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 9 lipca 2003 r. (sygn. akt IV CKN 357/01) oraz w postanowieniu z dnia 30 maja 2003 r. (sygn. akt III CZP 34/03), aprobując je.

Rzeczywiście, w postanowieniu z dnia 30 maja 2003 r. Sąd Najwyższy poddał krytyce pogląd wyrażony przez skład orzekający Sądu Najwyższego w sprawie o sygn. akt V CKN 1248/00 stwierdzając, że „...nie podziela w szczególności stanowiska, aby w obowiązującym stanie prawnym, tj. art. 77 ust. 1 Konstytucji i art. 417 § 1 k. c. rozumianym tak, jak określił to Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r., sygn. SK 18/2000, istniały uzasadnione podstawy do dochodzenia roszczenia o naprawienie szkody wyrządzonej bądź to przez wydanie decyzji administracyjnej niezgodnej z prawem, następnie uchylonej w toku instancji na skutek odwołania strony bądź to przez wydanie nieprawomocnego wyroku sądowego następnie uchylonego lub zmienionego przez sąd II instancji." W istocie jednak, na co zwrócił uwagę L. Bosek (por. glosa do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2003 r., PiP z 2003 r., Nr 12, s. 119-123) Sąd Najwyższy w konkluzji doszedł do poglądu zgodnego z krytykowanym poglądem zawartym w wyroku z dnia 6 lutego 2002 r. Przyjął bowiem, że „...gdy na skutek wykonania decyzji organu

podatkowego pierwszej instancji, która następnie została uchylona i stwierdzono nadpłatę należności podatkowej, strona poniosła szkodę, której nie pokrywa zwrot nadpłaty, może ona - na podstawie art. 417 § 1 k. c. - dochodzić jej naprawienia w procesie cywilnym. Tę myśl w odniesieniu do szkody poniesionej w wykonaniu wyroku wyraża art. 338 § 2 k. p. c. i brak uzasadnionych podstaw, aby przyjąć odmienne stanowisko w stosunku do decyzji podatkowej. W obu sytuacjach podstawą prawnomaterialną dochodzonego odszkodowania będzie art. 417 § 1 k. c."

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich rysujące się w omawianym zakresie rozbieżności w wykładni prawa dotyczące istnienia po stronie obywateli prawa podmiotowego do domagania się odszkodowania za szkody wyrządzone wydaniem i wykonaniem w postępowaniu podatkowym niezgodnej z prawem decyzji nieostatecznej uzasadniają złożenie wniosku o ich rozstrzygnięcie przez powiększony skład Sądu Najwyższego.

Przystępując do analizy przedstawionego zagadnienia należy wskazać, iż konstytucjonalizacja prawa do zrekompensowania szkody, jak została wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej nastąpiła z dniem 17 października 1997 r., tj. z dniem wejścia w życie Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. W wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 18/00, OTK z 2001 r., Nr 8, poz. 256) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 417 k. c. rozumiany w ten sposób, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonych mu czynności, jest zgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Ponadto Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż art. 418 k. c. jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. W wymienionym wyroku Trybunał Konstytucyjny opowiedział się za poglądem, iż art. 77 ust. 1 Konstytucji RP kreuje podmiotowe prawo jednostki do odszkodowania w wypadku niezgodnego z prawem

działania organu władzy publicznej i określa wszystkie niezbędne przesłanki konieczne dla przyjęcia tej odpowiedzialności. W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny przyjął takie rozumienie art. 417 k. c, które wyłącza spośród koniecznych przesłanek odpowiedzialności Skarbu Państwa winę funkcjonariusza.

W kolejnym wyroku z dnia 23 września 2003 r. (sygn. akt K 20/02, OTK z 2003 r., Nr 7/A, poz. 76) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „...art. 77 ust. 1 Konstytucji nie oznacza li-tylko podniesienia na szczebel konstytucyjny zastanej przez Konstytucję regulacji odpowiedzialności za szkody wyrządzone przez władzę publiczną, uregulowanej w k. c. W przepisie tym wyraża się myśl ogólną : iż bezprawne wyrządzenie szkody przez władzę publiczną daje prawo do odszkodowania. Jest to prawo konstytucyjne. Ta konstatacja jest decydująca dla normatywnego znaczenia art. 77. Przepis ten sam przez się nie wskazuje wyczerpująco ani jaka szkoda ma podlegać naprawieniu, ani nie rozstrzyga co decyduje o wymaganej przesłance bezprawności, nie wspominając już o drodze, na jakiej realizacja uprawnienia odszkodowawczego ma nastąpić. Te kwestie muszą być zatem - co do zasady - regulowane w ustawach zwykłych. Nie podobna więc art. 77 ust. 1 Konstytucji nadawać znaczenia upatrującego w nim generalnej, wyczerpującej i przede wszystkim wystarczającej podstawy do żądania pełnego odszkodowania, za każde zdarzenie powodujące szkodę, za każdy rodzaj nieprawidłowości w zachowaniu władzy publicznej, co czyniłoby zbędną dalszą regulację tej kwestii w ustawodawstwie zwykłym, co do zakresów pominiętych w samym normowaniu art. 77 Konstytucji.” Pogląd ten został powtórzony w wyroku z dnia 20 stycznia 2004 r. (sygn. akt SK 26/03, OTK z 2004 r., Nr 11, poz. 101), w którym Trybunał Konstytucyjny dodatkowo podkreślił, iż nie sposób traktować art. 77 ust. 1 Konstytucji RP jak wyczerpującej podstawy do żądania odszkodowania za każde zdarzenie powodujące szkodę, pozostającą w odległym związku kauzalnym, za każdy rodzaj nieprawidłowości w zachowaniu władzy publicznej. W obu wymienionych wyrokach

Trybunał Konstytucyjny odwołał się też do postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2003 r. (sygn. akt III CZP 34/03) stwierdzając, iż w tym zakresie poglądy Trybunału i Sądu Najwyższego są zbieżne.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich należy podzielić pogląd, że nie każdy rodzaj nieprawidłowości związanych z wykonywaniem władzy publicznej stanowi podstawę do żądania odszkodowania. Stwierdzenie to nie przesądza jednak - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - kwestii odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem wyrządzającej szkodę decyzji podatkowej nieostatecznej, której wadliwość może być następnie skorygowana w instancyjnym postępowaniu podatkowym. W celu wyjaśnienia tej kwestii należy przede wszystkim sięgnąć do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60) regulujących zagadnienie wykonalności decyzji podatkowych.

Ponieważ ujawniona rozbieżność w wykładni prawa dotyczy zdarzeń i stanów prawnych poprzedzających wejście w życie ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy - Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 162, poz. 1692) oraz ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199), analizy wymaga przede wszystkim stan prawny w zakresie wykonalności nieostatecznych decyzji podatkowych, obowiązujący przed datą 1 września 2004 r. Uzasadnia to także treść art. 5 ustawy o zmianie ustawy - Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw, zgodnie z którą do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy stosuje się art. 417, art. 419, art. 420, art. 420 , art. 420 i art. 421 k. c. w brzmieniu obowiązującym do dnia wejścia w życie tej ustawy.

Należy przede wszystkim zwrócić uwagę, iż obowiązujące przepisy nie nadawały odwołaniu od decyzji podatkowej charakteru środka zaskarżenia bezwzględnie

suspensywnego. Zgodnie bowiem z regułą wyrażoną w art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wystrzymuje jej wykonania. Jedynie wykonanie zaskarżonej decyzji decyzji wydanej na podstawie art. 24b Ordynacji podatkowej regulującej prawnopodatkowe skutki obejścia prawa podatkowego lub decyzji utrzymującej w mocy decyzję wydaną na tej podstawie podlegało wstrzymaniu z mocy samego prawa - do czasu rozpatrzenia skargi przez sąd administracyjny (art. 224a Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 listopada 2003 r. o zmianie ustawy - Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy - Prawo o ustroju sądów wojskowych oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. Nr 228, poz. 2256). Ponadto art. 225 Ordynacji podatkowej przewidywał, że jeżeli odwołanie nie zostało rozpatrzone w terminie określonym w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej (a więc nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy), a decyzja do tego czasu nie została wykonana, jej wykonanie ulega wstrzymaniu z mocy prawa w granicach określonych w odwołaniu - do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego.

W świetle powołanych powyżej przepisów było zatem zasadą, iż nieostateczna decyzja organu podatkowego pierwszej instancji podlegała wykonaniu, zaś wynikający z niej obowiązek był natychmiast wykonalny. Decyzja taka była więc tytułem egzekucyjnym podlegającym realizacji na podstawie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.). Jednakże zgodnie z art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej organ podatkowy, ze względu na szczególnie ważny interes strony, mógł na jej wniosek lub z urzędu, w drodze postanowienia, wstrzymać wykonanie decyzji w całości lub w części. Postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji mogło być w każdym czasie uchylone lub zmienione (art. 224 § 4 Ordynacji podatkowej). W sprawie wstrzymania wykonania decyzji postanawiał organ, który wydał decyzję - do czasu przekazania odwołania wraz z aktami

sprawy właściwemu organowi odwoławczemu, zaś organ odwoławczy - po otrzymaniu odwołania wraz z aktami sprawy (art. 224 § 3 Ordynacji podatkowej). Przy czym środek prawny przewidziany w art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej przysługiwał wyłącznie po wniesieniu odwołania od decyzji, a więc tylko w trakcie postępowania odwoławczego. Strona postępowania podatkowego nie mogła zatem w jego toku na wypadek nieuwzględnienia przez organ rozstrzygający sprawę jej argumentacji, jeszcze przed wydaniem decyzji, wnosić o wstrzymanie wykonania decyzji, nawet wówczas, gdy jej szczególnie ważny interes uzasadniał takie żądanie. W tej fazie postępowania organ podatkowy nie dysponował bowiem kompetencją do rozstrzygania o wstrzymaniu wykonania decyzji. Ponadto na postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania decyzji podatkowej nie przysługiwał środek zaskarżenia. Z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej wynikało, iż zażalenie służy na wydane w toku postępowania postanowienie jedynie wówczas, gdy ustawa tak stanowi. Art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej przewidujący wstrzymanie, w drodze postanowienia, wykonania decyzji podatkowej, nie przewidywał równocześnie możliwości złożenia zażalenia na postanowienie odmawiające wstrzymania wykonania decyzji. W konsekwencji też postanowienie takie nie mogło być zaskarżone do sądu administracyjnego, gdyż w świetle art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), a przed jej wejściem w życie w świetle art. 16 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) kontrola administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmowała orzekanie w sprawach skarg na postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służyło zażalenie.

Rekapitulując poczynione powyżej ustalenia wskazać trzeba, że po pierwsze, wykonalność nieostatecznych decyzji podatkowych powstawała z mocy samego prawa bez

potrzeby uprzedniego zaopatrzenia ich w klauzulę natychmiastowej wykonalności, niezależnie od tego, czy istniała realna obawa, iż zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Po drugie, w fazie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego podatnik nie miał możliwości zgłoszenia wniosku o równoczesne z wydaniem decyzji wstrzymanie jej wykonania z uwagi na szczególne okoliczności zachodzące po jego stronie. Prawo podatnika do złożenia takiego wniosku aktualizowało się dopiero w toku postępowania odwoławczego. Po trzecie, wystąpienie po stronie podatnika ważnego interesu przemawiającego za wstrzymaniem wykonania decyzji, nie obligowało organu podatkowego do jej wstrzymania, uprawnienie organu miało w tym zakresie charakter fakultatywny i nie podlegało kontroli instancyjnej ani tym bardziej kontroli sądowej.

W konsekwencji na tle omówionych przepisów Ordynacji podatkowej wprowadzających z mocy samego prawa rygor natychmiastowej wykonalności nieostatecznych decyzji podatkowych bez równoczesnego zapewnienia stronie postępowania podatkowego środków prawnych pozwalających na skuteczne zwalczanie tego rygoru, z całą ostrością rysuje się problem odpowiedzialności Skarbu Państwa związanej z wadliwością nieostatecznego rozstrzygnięcia. Skoro bowiem ustawodawca zdecydował się na przyjęcie w omawianym zakresie konstrukcji natychmiastowej wykonalności aktu administracyjnego z mocy samego prawa, to niewątpliwie zwiększone ryzyko wyrządzenia szkody, związane ze stosowaniem tej konstrukcji, nie powinno w całości obciążać wyłącznie stronę postępowania podatkowego. Przedstawionego problemu nie rozwiązują przepisy Ordynacji podatkowej (art. 72 - 80) regulujące zwrot nadpłaty rozumianej jako nienależne świadczenie publicznoprawne spełnione w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego. Zwrot nadpłaty z oprocentowaniem nie zawsze bowiem pokrywa poniesiony przez podatnika uszczerbek.

Wymieniony powyżej problem jest dostrzegany także w literaturze przedmiotu. Jak pisze M. Safjan (<w:> „Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej (po 1 września 2004 roku)”, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 34-35) „...problemy związane z odpowiedzialnością za szkody wynikające z nieostatecznej, ale podlegającej wykonaniu decyzji pojawiają się ze szczególną ostrością na tle prawa podatkowego (...). Ordynacja podatkowa nie zawiera regulacji odpowiadającej brzmieniu art. 338 § 2 k. p. c, przewiduje natomiast zwrot nadpłat należności podatkowej z oprocentowaniem. Pojawiło się więc pytanie, czy w takim wypadku możliwe jest żądanie kompensacyjne wobec Skarbu Państwa wykraczające poza granice zwrotu nadpłaty, określone w przepisach Ordynacji podatkowej w art. 72 - 80. (...) Wprowadzie tak określony obowiązek zwrotu nie pokrywa w pełni w każdej z możliwych sytuacji poniesionego przez podatnika uszczerbku, to jednak wypada pozostawić otwartym pytanie, czy ustawodawca - w sytuacji związanej z wadliwą nieprawomocną decyzją podatkową - nie dysponuje swobodą umożliwiającą ograniczenie zakresu kompensacji w porównaniu z zasadami ogólnymi.”

W tym miejscu warto odwołać się do art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej przewidującego, że stronie, która poniosła szkodę na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności tej decyzji, służyło odszkodowanie za poniesioną rzeczywistą szkodę, chyba że przesłanki, które uzasadniają uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności, powstały z winy strony. Uwzględnić jednak należy, iż wyrokiem z dnia 23 września 2003 r. (sygn. akt K 20/02, OTK z 2003 r., Nr 7/A, poz. 76) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej w części ograniczającej odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej do rzeczywistej szkody, jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Ponadto Trybunał stwierdził, iż owa niezgodność aktualizuje się od dnia 17 października 1997 r., tj. od daty wejścia w życie Konstytucji RP.

Co jest szczególnie istotne z punktu widzenia rozpatrywanego zagadnienia, roszczenie odszkodowawcze przewidziane w art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej przysługuje w razie stwierdzenia kwalifikowanej niezgodności z prawem decyzji ostatecznej. Zarówno bowiem wznowienie postępowania (art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej) jak też stwierdzenie nieważności decyzji (art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej) może nastąpić tylko w sprawach zakończonych decyzją ostateczną. Sankcja nieważności decyzji podatkowej nie może natomiast być stosowana w postępowaniu odwoławczym (art. 233 Ordynacji podatkowej) nawet wówczas, gdy decyzja nieostateczna obciążona jest wadami wymienionymi w przepisach art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej. „Ordynacja podatkowa wyłącza stosowanie sankcji nieważności decyzji w postępowaniu odwoławczym. W przypadku zatem gdy organ odwoławczy ustali, że decyzja organu pierwszej instancji jest dotknięta jedną z wad wyliczonych w art. 247 § 1, może jedynie uchylić i zmienić decyzję (np. w razie rażącego naruszenia prawa) lub uchylić decyzję i umorzyć postępowanie w sprawie (np. wydanie decyzji bez podstawy prawnej, *res iudicata*, czy gdy decyzję skierowano do osoby niebędącej stroną w sprawie) lub uchylić decyzję w całości i sprawę przekazać do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości. Stosowanie sankcji nieważności w postępowaniu odwoławczym stanowi rażące naruszenie prawa.” (B. Adamiak <w:> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki „Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003”, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2003, s. 746).

W świetle powyższego w podatkowym postępowaniu odwoławczym nie ma zastosowania sankcja nieważności. W konsekwencji, jeśli nawet decyzja nieostateczna posiada wady prawne tożsame z ujawnionymi w innej sprawie, z tym, że zakończonej decyzją ostateczną, podlega ona jedynie uchyleniu.

Niewątpliwie regułą powinno być, że do momentu ustalenia się ostatecznego rozstrzygnięcia decyzja (orzeczenie) nie podlega wykonaniu. W modelu tym nie sposób w związku z tym mówić o szkodzie, skoro wydany akt nie wywołał jeszcze jakichkolwiek skutków. Jednakże w sprawach podatkowych ustawodawca odstąpił od tego modelu przyjmując, iż regułą jest natychmiastowa wykonalność decyzji podatkowych. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich nie sposób przyjąć, iż wszystkie negatywne skutki związane z ryzykiem jakie niesie dla obrotu prawnego konstrukcja natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowych powinny obciążać podatnika. Teza ta w realiach przedstawianego zagadnienia prawnego jest tym bardziej uprawniona, że do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) natychmiastowa wykonalność nieostatecznych decyzji podatkowych nie była powiązana - na co wskazano powyżej - z zadawalającymi gwarancjami procesowymi dla strony postępowania podatkowego w zakresie poszukiwania ochrony przed negatywnymi skutkami wynikającymi z konstrukcji natychmiastowej wykonalności takiej decyzji. Gwarancje takie zostały wprowadzone dopiero przez art. 1 pkt 81 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Wprawdzie w dalszym ciągu została utrzymana natychmiastowa wykonalność decyzji podatkowych. Jednak zgodnie z nowym brzmieniem art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej organ podatkowy, z urzędu lub na wniosek strony, zobligowany jest wstrzymać w drodze postanowienia wykonanie decyzji w całości lub w części, w przypadku uzasadnionym ważnym interesem strony lub interesem publicznym. Wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji może aktualnie być złożony przed wniesieniem odwołania (art. 224 § 3 Ordynacji podatkowej). Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji służy zażalenie (art. 224 § 5 Ordynacji podatkowej), a w konsekwencji postanowienie takie może być przedmiotem kontroli sądu administracyjnego (por. art. 3 § 2 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Z art. 224a

Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym omawianą nowelizacją wynika także, iż organ podatkowy zobowiązany jest wstrzymać wykonanie zaskarżonej decyzji w całości lub w części do dnia wydania decyzji ostatecznej lub, w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, do momentu uprawomocnienia się orzeczenia tego sądu w razie przyjęcia na wniosek strony zabezpieczenia należności wynikającej z decyzji.

Skoro w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r. reguła natychmiastowej wykonalności nieostatecznych decyzji podatkowych nie została zrównoważona właściwymi gwarancjami procesowymi dla strony postępowania podatkowego, to - jak już wspomniano - pełne ryzyko z tego tytułu nie powinno obciążać wyłącznie podatnika. Za tym poglądem przemawiają też argumenty natury systemowej. Mianowicie przepisy procedury cywilnej zawierają rozwiązania pozwalające na usunięcie, w ramach toczącego się wciąż postępowania, ujemnych następstw związanych z wykonaniem wyroku sądowego zaopatrzonego rygorem natychmiastowej wykonalności. Zgodnie z art. 338 § 1 k. p. c. uchylając lub zmieniając wyrok, któremu nadany został rygor natychmiastowej wykonalności, sąd na wniosek pozwanego orzeka w orzeczeniu kończącym postępowanie o zwrocie spełnionego lub wyegzekwowanego świadczenia lub o przywróceniu poprzedniego stanu. Ponadto, co jest szczególnie istotne w realiach niniejszego zagadnienia, art. 338 § 1 k. p. c. nie wyłącza możliwości dochodzenia w osobnym procesie naprawienia szkody poniesionej wskutek wykonania wyroku (art. 338 § 2 k. p. c.).

Nie sposób też nie zwrócić uwagi na to, iż w przypadku gdy strona postępowania podatkowego w ogóle nie wniesie odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji (a więc przyczyni się w rozumieniu art. 362 k. c. do zwiększenia szkody), a następnie w wyniku złożenia wniosku o stwierdzenie jej nieważności, uzyska pozytywne z jej punktu widzenia rozstrzygnięcie, otworzy jej to drogę do domagania się pełnego odszkodowania z

powołaniem się na art. 260 Ordynacji podatkowej. Natomiast przy przyjęciu koncepcji, iż Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem decyzji podatkowej nieostatecznej podlegającej kontroli instancyjnej, strona postępowania, jeśli nawet złoży odwołanie w celu zapobieżenia powstaniu szkody bądź zmniejszenia jej rozmiarów, a organ odwoławczy uchyli decyzję z uwagi na jej wady prawne tożsame z tymi, które kwalifikują decyzję ostateczną do stwierdzenia jej nieważności, nie uzyska odszkodowania za szkody wynikłe z wykonania decyzji.

Przenosząc te uwagi na grunt przepisów Kodeksu cywilnego obowiązujących do dnia 1 września 2004 r. wskazać trzeba, iż art. 260 Ordynacji podatkowej w ówczesnym brzmieniu był przepisem szczególnym w rozumieniu art. 421 k. c. Zgodnie zaś z treścią art. 421 k. c. przepisów k. c. o odpowiedzialności Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego za szkodę wyrządzoną przez funkcjonariusza nie stosowało się, jeżeli odpowiedzialność ta była uregulowana w przepisach szczególnych. Uznać w związku z tym należy, iż w odniesieniu do art. 260 Ordynacji podatkowej zachował aktualność pogląd prawny wypowiedziany przez Sąd Najwyższy w stosunku do art. 160 k. p. a., iż wyklucza on w zakresie swej hipotezy stosowanie przepisów Kodeksu cywilnego o odpowiedzialności Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego za szkodę wyrządzoną przez funkcjonariusza (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 stycznia 1998 r., sygn. akt II CKN 550/97, OSNC z 1998 r., Nr 7-8, poz. 120). Oznacza to, że kwestia odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem ostatecznej decyzji podatkowej, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono jej nieważność, została autonomicznie uregulowana w Ordynacji podatkowej. Oznacza to jednak również, że w zakresie nieuregulowanym w przepisach szczególnych, w tym przypadku w przepisach Ordynacji podatkowej, zastosowanie powinny znaleźć ogólne reguły odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa. Nie ma zatem - zdaniem Rzecznika Praw

Obywatelskich - właśnie z uwagi na treść art. 421 k. c. żadnym przeszkód, aby w sprawach odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną przez funkcjonariusza powstała w wyniku wydania i wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej stosować ogólne reguły tej odpowiedzialności przewidziane przepisami Kodeksu cywilnego. Odpowiedzialność ta nie jest bowiem regulowana przepisami szczególnymi.

Zgodzić się należy w tym miejscu z poglądem wyrażonym przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 listopada 2004 r. (sygn. akt V CK 250/04), że „...decyzji nieostatecznej nie można w sposób jednoznaczny przypisać cechy niezgodności z prawem w rozumieniu art. 77 ust. 1 Konstytucji. Dopiero bowiem postępowanie odwoławcze ostatecznie przesądzi, czy taka decyzja jest rzeczywiście zgodna, czy też sprzeczna z prawem.” Problem polega jednak na tym, iż w wielu wypadkach po zakończeniu postępowania odwoławczego nie ulega już wątpliwości (a pewność w tym zakresie wynika z treści decyzji organu drugiej instancji), że decyzja nieostateczna organu pierwszej instancji była niezgodna z prawem, a jej wykonanie wyrządziło podatnikowi szkodę.

Jak pisze M. Safjan (op. cit, s. 34) „...problem odpowiedzialności związanej z wadliwym rozstrzygnięciem nieprawomocnym pojawia się wtedy przede wszystkim, kiedy podlega ono wykonaniu przed uprawomocnieniem się. W odniesieniu do takich sytuacji można rozważać przyjęcie założenia, że nadanie orzeczeniu rygoru natychmiastowej wykonalności prowadzi do przesunięcia ryzyka rozstrzygnięcia wadliwego silniej w kierunku organu władzy publicznej, ergo niezgodność z prawem takiego orzeczenia będzie tworzyła - przy wystąpieniu innych przesłanek, tj. szkody oraz związku przyczynowego - podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej.”

W konsekwencji, co już zostało podniesione, wprowadzając do obrotu prawnego regułę natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowych bez dostatecznych gwarancji procesowych uchylenia tej reguły w uzasadnionych przypadkach, ustawodawca wziął na

siebie zwiększone ryzyko odpowiedzialności za szkody wyrządzone wykonaniem tych decyzji. Stąd też Rzecznik Praw Obywatelskich prezentuje pogląd, iż art. 417 § 1 k. c. w rozumieniu, jakie mu nadał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 18/00) mający zastosowanie do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem 1 września 2004 r. stanowi podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa wówczas, gdy na skutek wydania i wykonania decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, która następnie została uchylona, strona poniosła szkodę.

Z uwagi na rysujące się w tym zakresie i powołane w treści wniosku rozbieżności w orzecznictwie Sądu Najwyższego, które dotyczą w sposób bezpośredni realizacji konstytucyjnego prawa podmiotowego określonego art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, Rzecznik Praw Obywatelskich uznał za niezbędne zwrócenie się o ich rozstrzygnięcie przez powiększony skład Sądu Najwyższego.

Prof. dr Andrzej Zoll