



Warszawa, 11-07-2024 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**V.511.462.2023.KB**

**Pan  
Andrzej Domański  
Minister Finansów  
via ePUAP**

Szanowny Panie Ministrze,

na kanwie badanych w moim Biurze spraw indywidualnych wyłonił się problem dotyczący możliwości uzyskania prejudykату w celu zainicjowania postępowania w przedmiocie naprawienia szkody za niezgodne z prawem działanie organu podatkowego.

Do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich zgłaszają się obywatele chcący uzyskać informacje, w jakim trybie mogą dochodzić swoich praw w związku z decyzją podatkową dotkniętą kwalifikowaną wadą prawną, która nie może być weryfikowana w nadzwyczajnym trybie (stwierdzenie nieważności decyzji), z uwagi na upływ terminów przedawnienia, skoro warunkiem zainicjowania postępowania odszkodowawczego jest uzyskanie prejudykату w stosownym postępowaniu, a uzyskanie go w stosunku do decyzji wydanych później niż 5 lat od dnia jej doręczenia jest w zasadzie niemożliwe. Z tego względu powziąłem wątpliwości, czy obowiązujące obecnie regulacje postępowania podatkowego są zgodne ze standardami konstytucyjnymi, a w szczególności z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP (prawo do sądu) oraz z art. 77 ust. 2 Konstytucji RP (prawo do odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej).

Przykładowo wskazać można sprawę podatników (seniorów), którzy zostali obciążeni podatkiem od nieruchomości w wyższej stawce z uwagi na użytkowanie nieruchomości przez jedną z kopalni węgla brunatnego. Podatnicy niebędący przedsiębiorcami i niemający wpływu na faktyczne wykorzystanie spornej nieruchomości zostali na mocy decyzji podatkowych zobowiązani do ponoszenia ciężaru podatkowego w wysokości wynikającej ze stosowania stawki podatkowej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Część decyzji została zakwestionowana przez podatników w zwykłym trybie odwoławczym. Sprawa miała swój finał w Naczelnym Sądzie Administracyjnym, który przychylił się do stanowiska podatników i uchylił decyzje wymiarowe. Pozostałe decyzje zostały zakwestionowane przez podatników w trybie nadzwyczajnym, jednakże z uwagi na upływ 5-letniego terminu przedawnienia organ podatkowy odmówił wszczęcia postępowania w tej sprawie. W swoich rozstrzygnięciach organ podatkowy nie wskazał natomiast, czy decyzja została wydana z naruszeniem prawa. Możliwość taka – jak wynika z brzmienia art. 247 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 2383, dalej: „Ordynacja podatkowa”) dotyczy tylko sytuacji, w której już po wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności dochodzi do upływu terminów przedawnienia (przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118). Nie dotyczy natomiast przypadku, gdy wniosek zostaje złożony po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji. Organ zobligowany jest wówczas do odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji – co uniemożliwia stwierdzenie, że decyzja została wydana z naruszeniem prawa. Niedopuszczalne jest bowiem wydanie decyzji opartej o art. 247 § 3 Ordynacji podatkowej bez konieczności wszczęcia i prowadzenia postępowania o stwierdzenie nieważności. Uregulowania wyłączające to postępowanie uniemożliwiają również wydanie decyzji stwierdzającej naruszenie prawa.

Z uwagi na powyższe, pismem z dnia 23 maja 2024 r., zwróciłem się do Dyrektora Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie.

W udzielonej odpowiedzi Pani Elżbieta Banaszewska – Miałkowska (Dyrektor Departamentu Orzecznictwa Podatkowego w Ministerstwie Finansów) poinformowała, że „przyjęty w art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej pięcioletni termin na złożenie wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej, który to termin uwzględnienia specyfikę spraw podatkowych, nie narusza Konstytucji RP. W okresie 5 lat od dnia doręczenia decyzji ostatecznej podatnik ma możliwość złożenia wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji, a w efekcie wyeliminowania wadliwej

decyzji z obrotu prawnego lub przynajmniej uzyskania prejudykatu. Od woli podatnika zależy natomiast czy z tego prawa skorzysta”.

Odnosząc się do powyższego pragnę zauważyć, że istota przedstawianego problemu nie dotyczy wyeliminowania wadliwej ostatecznej decyzji administracyjnej (podatkowej) z obrotu prawnego – w drodze stwierdzenia jej nieważności lub wznowienia postępowania – ale możliwości uzyskania potwierdzenia, że decyzja ta wydana została z naruszeniem prawa. Zachodzi to wówczas gdy – z uwagi na upływ terminów ustawowych pozwalających na zainicjowanie trybu nadzwyczajnego – nie jest możliwe wyeliminowanie wadliwej decyzji z obrotu prawnego w wyżej wskazanych trybach. Wydanie prejudykatu nie usuwa wadliwej decyzji z obrotu, a jedynie potwierdza wydanie decyzji z naruszeniem prawa. Nie są to zatem instytucje tożsame.

„Decyzja o stwierdzeniu wydania decyzji z naruszeniem prawa różni się zasadniczo od decyzji stwierdzającej nieważność. Ta ostatnia eliminuje bowiem z obrotu prawnego wadliwą decyzję oraz znosi jej skutki prawne, natomiast, co wymaga podkreślenia, pierwsza pozostawia ją w obrocie prawnym (niezgodność decyzji z prawem ma tylko znaczenie dla wystąpienia z roszczeniem odszkodowawczym)”<sup>1</sup>.

Wystąpienie przesłanki negatywnej, jakim jest upływ terminu do zainicjowania postępowania nadzwyczajnego, pozbawia organ administracji publicznej kompetencji do ingerencji w relację materialnoprawną ukształtowaną decyzją administracyjną<sup>2</sup>. Relacja ta pozostaje w mocy, a ochrona interesu prawnego jednostki oparta jest na prawie do odszkodowania. Rozstrzygnięcie przybiera w takim wypadku formę decyzji stwierdzającej wydanie zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa oraz wskazującej okoliczności, z powodu których organ nie stwierdził jej nieważności – czyli stanowi prejudykat otwierający stronie drogę do ubiegania się o ewentualne roszczenia odszkodowawcze w ramach odrębnego postępowania na drodze cywilnej.

Zgodnie bowiem z art. 260 Ordynacji podatkowej, do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego. Artykuły 417, 417<sup>1</sup> i 417<sup>2</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1610, dalej: „Kodeks cywilny”) stanowią samodzielną podstawę odpowiedzialności Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, co oznacza brak możliwości dochodzenia odpowiedzialności za szkody powstałe przy wykonywaniu władzy publicznej w oparciu o inne podstawy prawne. Nie ulega zatem wątpliwości, że sprawy związane z daninami publicznymi należą do zakresu wykonywania władzy publicznej, w związku z tym

---

<sup>1</sup> Wyrok SN z 14.02.2019 r., IV CSK 575/17, ZNSA 2020/3, s. 119–120.

<sup>2</sup> M. Wojtuń [w:] Z. Kmieciak, J. Wegner, M. Wojtuń, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2023, art. 158.

odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa i jednostki samorządu terytorialnego za wydanie decyzji podatkowej będzie podlegała reżimowi art. 417 k.c.<sup>3</sup> Zgodnie z art. 417<sup>1</sup> § 2 zdanie pierwsze Kodeksu cywilnego, jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu jej niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

Domagając się zatem zasądzenia odszkodowania, strona musi najpierw uzyskać tzw. prejudykat, który wiąże sąd powszechny w zakresie oceny bezprawności działania organów administracji. Natomiast we własnym zakresie sąd powszechny takiej oceny nie dokonuje, gdyż nie jest do tego uprawniony<sup>4</sup>.

W odniesieniu do szkód wyrządzonych ostateczną decyzją administracyjną (w tym podatkową) przyjmuje się, że prejudykatem będą rozstrzygnięcia uzyskane w następujących postępowaniach: o stwierdzenie nieważności decyzji, które może prowadzić do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzenia, że decyzję wydano z naruszeniem prawa, oraz wznowienie postępowania, które może prowadzić do uchylecia zaskarżonej decyzji i wydania nowej lub stwierdzenia, że zaskarżoną decyzję wydano z naruszeniem prawa.

Zgodnie z art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji. Po upływie tego terminu organ podatkowy nie ma zatem prawnej możliwości wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej.

Stosownie natomiast do art. 247 § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy odmawia stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118. **Odmawiając stwierdzenia nieważności decyzji w tym przypadku organ w rozstrzygnięciu stwierdza, że decyzja zawiera wady określone w § 1, oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające stwierdzenie**

---

<sup>3</sup> S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 260.

<sup>4</sup> Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 23 czerwca 2015 r., VI ACa 1024/14, wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 24 marca 2017 r., I ACa 871/16.

**nieważności decyzji.** Jak wskazano wyżej, dotyczy to jednak tylko sytuacji, w której już po wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności dochodzi do upływu terminów przedawnienia (przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118 Ordynacji podatkowej). Nie dotyczy natomiast przypadku, gdy wniosek zostaje złożony po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji. Organ zobligowany jest wówczas do odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, co uniemożliwia stwierdzenie, że decyzja została wydana z naruszeniem prawa.

Zgodnie z poglądem wyrażonym w wyroku Sądu Najwyższego z 16 stycznia 2015 r., sygn. III CSK 96/14, orzeczenie sądu administracyjnego wydane na podstawie art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 935) - w określonych okolicznościach – może stanowić właściwy prejudykat w rozumieniu art. 417<sup>1</sup> § 2 Kodeksu cywilnego stwierdzający, że ostateczna decyzja administracyjna jest niezgodna z prawem.

Jednak możliwość wykorzystania orzeczenia sądu administracyjnego jako prejudykatu dotyczy tylko sytuacji, w której podatnik zakwestionował decyzję organu podatkowego w trybie zwykłej kontroli instancyjnej. Problem przedstawiony w piśmie dotyczy natomiast sytuacji, kiedy decyzja jest kwestionowana w trybie kontroli nadzwyczajnej i to już po terminie pozwalającym na zainicjowanie tego postępowania. Ponadto wątpliwości budzi możliwość uznania za prejudykat orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego decyzję organu podatkowego w postępowaniu nadzwyczajnym, które dotyczy innych okresów rozliczeniowych tego samego podatku.

Dla oceny przedstawionego problemu istotne jest odniesienie się do regulacji ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r., poz. 534, dalej: „Kpa”). Zgodnie z jej unormowaniami, jeżeli nie można stwierdzić nieważności decyzji na skutek okoliczności, o których mowa w art. 156 § 2 Kpa (upływ terminu do złożenia wniosku), to organ administracji publicznej ogranicza się do stwierdzenia wydania zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa oraz wskazania okoliczności, z powodu których nie stwierdził nieważności decyzji (art. 158 § 2 Kpa). W doktrynie uznaje się bowiem, że nie jest możliwe wydanie decyzji opartej na art. 158 § 2 Kpa bez konieczności wszczęcia i prowadzenia postępowania o stwierdzenie nieważności. Oznacza to, że przepisy wyłączające to postępowanie wykluczają również wydanie decyzji stwierdzającej naruszenie prawa. Jednocześnie Naczelny Sąd Administracyjny w jednym z wyroków wyraził swoje wątpliwości co do takiego uregulowania, którego konsekwencją jest unicestwienie konstytucyjnego prawa do

wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej<sup>5</sup>.

Dodatkowo, w art. 158 § 3 Kpa stwierdzono, że jeżeli od dnia doręczenia lub ogłoszenia decyzji, o której mowa w art. 156 § 2 Kpa, upłynęło trzydzieści lat, nie wszczyna się postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Oznacza to, że na gruncie przepisów Kpa, uzyskanie prejudykatu w celu zainicjowania postępowania odszkodowawczego nie jest możliwe po upływie 30 lat od dnia doręczenia decyzji. Jeżeli zatem przyjąć, że możliwość uzyskania prejudykatu może być ograniczona jakimkolwiek terminem, to czas na jego realizację został na gruncie Ordynacji podatkowej ograniczony tylko do około 5 lat, co jest terminem szczególnie krótkim w porównaniu z terminem przewidzianym w Kpa.

Ponadto, uwagi poczynione przez przedstawicieli doktryny dotyczące możliwości uzyskania decyzji stwierdzającej wydanie kwestionowanej decyzji z naruszeniem prawa wydają się być aktualne również w stosunku do procedury przewidzianej w Ordynacji podatkowej. Skoro bowiem postępowanie podatkowe jest jednym z rodzajów postępowania administracyjnego, a kształt tych regulacji jest w zasadzie ten sam - różni się jedynie terminem na uruchomienie trybu nadzwyczajnego.

Wskazane wyżej względy uzasadniają zatem stwierdzenie, że regulacje Ordynacji podatkowej w obecnym kształcie utrudniają uzyskanie prejudykatu potwierdzającego, że ostateczna decyzja podatkowa wydana została z naruszeniem prawa, co jest niezbędne do uzyskania odszkodowania za szkodę wyrządzoną ostateczną decyzją podatkową. Bez tego prejudykatu wykluczona jest skuteczna ochrona praw majątkowych na drodze sądowej. Sąd orzekający o roszczeniu odszkodowawczym jest bowiem związany rozstrzygnięciem stwierdzającym wydanie ostatecznej decyzji z naruszeniem prawa.

Na konieczność istnienia efektywnej procedury ochronnej o charakterze prejudycjalnym zwracał uwagę Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku abstrakcyjnym do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 grudnia 2021 r. (sygn. K 2/22), kwestionując art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2021 r., poz. 1491), w zakresie w jakim uniemożliwia stwierdzenie wydania decyzji administracyjnej z naruszeniem prawa.

<sup>5</sup> M. Jaśkowska, komentarz do art. 158, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, red. A. Wróbel, M. Jaśkowska, Lex 2013.

Powołując się na poglądy Trybunału Konstytucyjnego (wyrok z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08), Rzecznik zwrócił uwagę, że skoro istnieje podstawa materialnoprawna roszczenia, konieczna jest procedura zapewniająca efektywną realizację tego prawa. Jej brak oznacza zamknięcie drogi sądowej do rozpoznania sprawy odszkodowawczej w ujęciu szerokim. Odebranie dostępu do skutecznej procedury prejudycjalnej w sprawie o odszkodowanie za bezprawne decyzje jest równoznaczny z pozbawieniem dostępu do sądu w sprawie odszkodowawczej *sensu largo*. Pozostaje zatem w sprzeczności z art. 45 ust. 1 oraz z art. 77 ust. 2 Konstytucji RP.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał przyjmował, że nieograniczona w czasie wzruszalność ostatecznych decyzji administracyjnych nie jest zasadą konstytucyjną, a ograniczenie terminów zaskarżenia prawomocnych decyzji administracyjnych jest uzasadnione względami bezpieczeństwa prawnego (wyrok TK z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. SK 21/17, z dnia 22 lutego 2000 r., sygn. SK 13/98). Trybunał wskazał też, że ograniczenia czasowe są konieczne z uwagi na wartość, którą jest stabilność stosunków prawnych, oraz ze względu na rosnące z czasem trudności dowodowe w prowadzeniu ewentualnego nadzwyczajnego postępowania weryfikacyjnego, a także z uwagi na potrzebę ochrony praw nabytych przez osoby trzecie (wyrok TK z dnia 15 maja 2000 r., sygn. SK 29/99). Jednakże w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada konstytucyjna, jest dopuszczalne odstępstwo od zasady bezpieczeństwa prawnego (wyroki TK z dnia 10 grudnia 2007 r., sygn. P 43/07, dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. P 44/10). Rozważając relacje między zasadą praworządności a zasadą zaufania obywatela do państwa i wywodzonych z niej zasad bezpieczeństwa prawnego, pewności prawa i stabilności stosunków prawnych, Trybunał stwierdził, że żadna z powyższych zasad nie ma charakteru bezwzględnej, bowiem dopuszczalne są od nich wyjątki.

Zdaniem Trybunału, wyrażonym z kolei w wyroku z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. SK 21/17, **instytucja stwierdzenia wydania zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa pozwala zrealizować zarówno zasadę praworządności, jak i zasadę zaufania obywatela do państwa i wywodzone z niej zasady bezpieczeństwa prawnego, pewności prawa i stabilności stosunków prawnych z jak najmniejszym uszczerbkiem dla nich**. Jednocześnie stwierdzenie wydania zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa jest niezbędne do dochodzenia odpowiedzialności organów władzy publicznej za szkody wyrządzone ostateczną decyzją administracyjną. Stwierdzenie wydania decyzji z naruszeniem prawa nie usuwa z obrotu prawnego wadliwej decyzji, ale daje podstawę do wystąpienia z roszczeniem odszkodowawczym na drodze sądowej – obecnie na podstawie art. 4171 § 2 Kodeksu cywilnego, a wcześniej na podstawie art. 160 Kpa.

Zestawiając regulacje Kodeksu postępowania administracyjnego przyjęte w ramach nowelizacji<sup>6</sup> będącej wykonaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 maja 2015 r. sygn. P 46/13 (modyfikacja terminu, w jakim można złożyć wniosek o wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, jak również terminu, przed upływem którego organ można stwierdzić nieważność decyzji kontrolowanej) z regulacjami Ordynacji podatkowej należy zauważyć, że przepisy Kpa określają dwa terminy, które determinują formę rozstrzygnięcia organu administracji publicznej w tej materii. Pierwszy termin - 10 - letni (art. 156 § 2 Kpa) związany z jest z możliwością zainicjowania postępowania, które umożliwia stwierdzenie nieważności kwestionowanej decyzji. Drugi termin, 30 - letni, określa cezurę czasową po upływie której wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji nie jest już możliwe. Jeżeli zatem kwestionowana decyzja została doręczona wnioskodawcy po upływie 10 lat, ale przed upływem 30 lat, organ administracji publicznej obowiązany jest do wydania decyzji stwierdzającej naruszenie prawa (prejudykat) z uwagi na brak prawnych możliwości wydania decyzji stwierdzającej jej nieważność (upływ terminu). Po upływie 30 lat nie jest możliwe, ani wydanie decyzji stwierdzającej nieważność decyzji kontrolowanej, ani decyzji stwierdzającej jej wydanie z naruszeniem prawa.

Powyższe oznacza, iż w procedurze administracyjnej istnieje efektywna procedura ochronna o charakterze prejudycjalnym, w ciągu 20. lat (między 10. a 30. latami od dnia doręczenia decyzji) istnieje możliwość zainicjowania trybu nadzorczego, zakwestionowania wadliwej decyzji i otrzymania prejudykatu, którym będzie decyzja stwierdzająca wydanie kontrolowanej decyzji z naruszeniem prawa. W Ordynacji podatkowej taka procedura nie została przewidziana - skoro termin umożliwiający uzyskanie tej decyzji pokrywa się w zasadzie z terminem uzyskania decyzji stwierdzającej nieważność kwestionowanej decyzji. A przecież decyzja ta nie powoduje wyeliminowania wadliwego rozstrzygnięcia z obrotu prawnego - więc dłuższy termin na jej uzyskanie nie stałby w sprzeczności ani z zasadą trwałości decyzji ostatecznych, ani z zagrożeniem dla równowagi budżetowej państwa.

Uzasadnione są zatem wątpliwości, czy obecny kształt regulacji Ordynacji podatkowej w omawianym zakresie nie prowadzi do istotnego zawężenia możliwości realizacji przez podatnika jego praw podmiotowych - tj. prawa do sądu oraz prawa uzyskania odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2021 r., poz. 1491).



Oba prawa mają jednocześnie wymiar zasad ustrojowych. Stanowią one konieczny element idei demokratycznego państwa prawnego i jednocześnie instytucjonalną gwarancją zasady legalizmu (wyrok TK z dnia 20 stycznia 2004 r. sygn. SK 26/03).

W związku z powyższym, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1058), zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o przedstawienie stanowiska i rozważenie zainicjowania stosownych zmian legislacyjnych.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/