

Wyrok z dnia 13 maja 2003 r., V CKN 151/01

W postępowaniu o wyrównanie szkody wyrządzonej decyzją organu podatkowego, po uchyleniu tej decyzji lub stwierdzeniu jej nieważności przez Naczelnny Sąd Administracyjny, miały zastosowanie – także przed wejściem w życie art. 8 pkt 5 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387) – przepisy art. 260 i 261 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 137, poz. 926 ze zm.).

Sędzia SN Lech Walentynowicz (przewodniczący, sprawozdawca)

Sędzia SN Józef Frąckowiak

Sędzia SN Elżbieta Skowrońska-Bocian

Sąd Najwyższy w sprawie z powództwa Witolda J. przeciwko Skarbowi Państwa, I Urzędowi Skarbowemu w B.-B. o zapłatę, po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej w dniu 13 maja 2003 r., kasacji powoda od wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 19 grudnia 2000 r.

uchylił zaskarżony wyrok oraz wyrok Sądu Okręgowego w Bielsku-Białej z dnia 24 maja 2000 r. i przekazał sprawę temu Sądowi do ponownego rozpoznania i orzeczenia o kosztach postępowania za wszystkie instancje.

Uzasadnienie

Powód Witold J. domagał się od pozwanego Skarbu Państwa, Pierwszego Urzędu Skarbowego w B.-B. odszkodowania w wysokości 1 309 379 zł z należnościami ubocznymi, w następstwie wyegzekwowania od niego przez pozwanego nienależnych świadczeń podatkowych z odsetkami i kosztami.

Wyrokiem z dnia 24 maja 2000 r. Sąd Okręgowy w Bielsku-Białej, po rozpoznaniu sprzeciwu pozwanego od wyroku zaocznego z dnia 19 kwietnia 2000 r., uchylił zaskarżone orzeczenie i odrzucił pozew.

Z ustaleń sądowych wynikało, że decyzją z dnia 9 kwietnia 1996 r., nr (...), Pierwszy Urząd Skarbowy w B.-B. „przeniósł” na pozwanego, jako członka zarządu „K.E.”, spółki z o.o. w B.-B., jej zobowiązania podatkowe na podstawie art. 298 § 1 k.h. Izba Skarbowa w B.-B. utrzymała tę decyzję w mocy. W wyniku skargi powoda, Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach wyrokiem z dnia 14 lipca 1999 r., I SA/Ka 2416/97 stwierdził nieważność obu tych decyzji podatkowych. Pismem z dnia 23 listopada 1999 r. powód zażądał od pozwanego zwrotu wyegzekwowanych już należności podatkowych z odsetkami i kosztami. Pismem z dnia 17 grudnia 1999 r. pozwany odmówił zapłaty z racji istnienia dalszych zaległości podatkowych spółki „K.E.”.

Sąd Okręgowy stwierdził, że rozpoznawana sprawa dotyczy skutków prawnych decyzji podatkowych, co wskazuje na właściwość przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm. – dalej: „Ord.pod.”) odnoszących się do odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną m.in. decyzjami uznanymi za nieważne (art. 260-261). Przepisy te dotyczą – zdaniem Sądu – tylko sytuacji, gdy do uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji doszło w postępowaniu wewnątrzpodatkowym, nie obejmują natomiast następstw uchylenia (stwierdzenia nieważności) decyzji podatkowych przez Naczelny Sąd Administracyjny. Również art. 60 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm. – dalej: „u.NSA”) nie odwołuje się do art. 260-261 Ord.pod., tylko do art. 160 k.p.a. W konsekwencji, w zakresie nie uregulowanym przepisami Ordynacji, należy stosować art. 160 k.p.a. z wszystkimi konsekwencjami.

W ocenie Sądu Okręgowego, pismo Pierwszego Urzędu Skarbowego w B.-B. z dnia 17 grudnia 1999 r., odmawiające wypłaty odszkodowania, nie jest decyzją administracyjną w rozumieniu art. 107 k.p.a., w związku z czym postępowanie administracyjne o wypłatę odszkodowania nie zostało jeszcze zakończone. W konsekwencji istnieje czasowa niedopuszczalność drogi uzasadniającej odrzucenie pozwu na podstawie art. 199 § 1 pkt 1 k.p.c.

Stanowisko te podzielił Sąd Apelacyjny w Katowicach, oddalając apelację powoda (skorygowana została jedynie wysokość orzeczonych kosztów procesu).

W kasacji powód wniósł o uchylenie obu wyroków i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania.

Skarżący powołał się na obie podstawy kasacyjne, zarzucając naruszenie art. 199 § 1 pkt 1 k.p.c. oraz wskazując na niewłaściwe zastosowanie art. 60 u.NSA w związku z art. 260-261 Ord.pod., art. 107 i 160 k.p.a.

Zdaniem powoda, droga sądowa w rozpoznawanej sprawie była otwarta. Zarówno przez dopuszczalne zastosowanie art. 260 i 261 Ord.pod., jak również – przy przyjętej w zaskarżonym wyroku koncepcji prawnej – przez uznanie pisma pozwanego z dnia 17 grudnia 1999 r. za decyzję administracyjną załatwiającą odmownie wnioski odszkodowawczy powoda.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Przesłanką dochodzenia przez powoda roszczenia odszkodowawczego w tej sprawie było wyegzekwowanie od niego nienależnych świadczeń podatkowych na podstawie administracyjnych decyzji podatkowych uznanych przez Naczelny Sąd Administracyjny za nieważne. Powód w dniu 23 listopada 1999 r. zwrócił się do pozwanego o wypłatę odszkodowania, jednakże bezskutecznie. O odrzuceniu pozwu zadecydował pogląd o nieobowiązaniu przepisów Ordynacji podatkowej do roszczeń odszkodowawczych będących następstwem uchylecia bądź stwierdzenia nieważności decyzji podatkowych przez Naczelny Sąd Administracyjny oraz uznanie, że sprawa odszkodowawcza, którą wszczęto przed organem podatkowym w trybie art. 160 k.p.a., nie została zakończona.

Postępowanie odszkodowawcze, którego podstawę prawną stanowi art. 160 k.p.a., jest dwufazowe. Niezakończenie pierwszego etapu (administracyjnego) czyni drogę sądową czasowo niedopuszczalną. Otwarcie jej następuje z momentem wydania decyzji administracyjnej (jednoinstancyjnie), która nie zadawała strony poszkodowanej (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 7 sierpnia 1981 r., IV CR 260/81, OSPiKA 1982, nr 5-6, poz. 69 oraz z dnia 5 listopada 1986 r., II CR 292/86, OSPiKA 1989, nr 2, poz. 34). Milczenie organu administracyjnego nie jest substratem decyzji; wymuszenie jej wydania następuje w trybie skargowym (zob. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 sierpnia 1988 r., IV CZ 111/88, OSP 1990, nr 1-3, poz. 87 oraz postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 1997, II SAB 142/96, ONSA 1998, nr 1, poz. 17 i z dnia 9 października 1997 r., IV SAB 88/97, OSP 1998, nr 9, poz. 160).

Brak właściwej reakcji strony pozwanej na zgłoszenie żądania odszkodowawczego przez powoda został oceniony przez oba Sądy jako milczenie organu podatkowego (uzasadniające wszczęcie postępowania skargowego). Ten

problem został jednak inaczej uregulowany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa Art. 261 Ord.pod. stanowi mianowicie, że za odmowę wypłaty odszkodowania uważa się również niewydanie decyzji w terminie 2 miesięcy od dnia wniesienia żądania przez stronę, a wniesienie powództwa w tym przypadku może nastąpić w każdym czasie. Rozwiązanie to upraszcza i racjonalizuje tryb odszkodowawczy i lepiej chroni interes poszkodowanego. Zastosowanie tego trybu dla roszczenia powoda otwarłoby – jak trafnie zauważył Sąd Apelacyjny – drogę sądową w rozpoznawanej sprawie. Istotna jest więc odpowiedź na pytanie, czy dopuszczalne jest rozpoznanie żądania odszkodowawczego powoda według zasad określonych w art. 260-261 Ord.pod. Za udzieleniem pozytywnej odpowiedzi, aprobowanym przez Sąd Najwyższy w składzie orzekającym, przemawiają następujące argumenty.

Ordynacja podatkowa jest w stosunku do Kodeksu postępowania administracyjnego ustawą nową, regulującą w sposób odrębny m.in. odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę poniesioną przez stronę wskutek wydania wadliwych decyzji podatkowych określonych w art. 260 § 1 i 2 Ord.pod. – w tym decyzji uznanych w przepisany trybie za nieważne. Trafny jest więc wyrażony w literaturze przedmiotu pogląd, że przepisy art. art. 260-261 Ord.pod. są samodzielną i wyłączną podstawą tak określonej odpowiedzialności Skarbu Państwa. Artykuł 307 Ord.pod. znowelizował art. 3 k.p.a. i w konsekwencji przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego z zasady nie stosuje się do spraw uregulowanych w Ordynacji podatkowej (wskazane wyłączenia nie odnoszą się do działu II Ordynacji podatkowej, obejmującego m.in. przepisy odszkodowawcze). Autonomia przepisów Ordynacji podatkowej w stosunku do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego jest jednoznacznie akcentowana w judykaturze (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 8 stycznia 2003 r., III RN 234/01, OSNPUSSP 2004, nr 4, poz. 54).

Odrębność przepisów odszkodowawczych zamieszczonych w Ordynacji podatkowej wskazuje na potrzebę zachowania przewidzianych tam zasad odpowiedzialności Skarbu Państwa do wszystkich przypadków wyrządzenia szkody przez decyzje organów podatkowych, niezależnie od tego, kto był uprawniony do uchylecia bądź stwierdzenia nieważności wadliwych decyzji. Nie sposób przyjąć z przyczyn systemowych, przy założeniu istnienia racjonalnej legislacji, iżby funkcjonował w obrębie odszkodowawczych spraw podatkowych dualizm procedur

(art. 260-261 oraz art. 160 k.p.a.), uruchamiany przez okoliczności przypadkowe (zaskarżenie bądź niezaskarżenie decyzji podatkowej do Naczelnego Sądu Administracyjnego).

Według stanu prawnego sprzed 1 stycznia 2003 r., art. 60 u.NSA – określając skutki odszkodowawcze uchylecia bądź stwierdzenia nieważności decyzji – odsyłał do uregulowania określonego w art. 160 k.p.a. Nie odsyłał do przepisów Ordynacji podatkowej (ustawy późniejszej), jednakże treść art. 260 Ord.pod. dowodzi uniwersalności przepisów Ordynacji dla wszystkich spraw odszkodowawczych przeciwko Skarbowi Państwa z racji wyrządzenia szkody przez wadliwe decyzje organów podatkowych. Przepis ten nie określa bowiem podmiotu uprawnionego do uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji, czyni tylko przesłanką odszkodowawczą fakt „zniweczenia” decyzji w sposób przewidziany prawem. Nie wyłącza więc Naczelnego Sądu Administracyjnego jako uprawnionego podmiotu „kasacyjnego”, bo tego czynić nie może. Kompetencja Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych nie musi wynikać z przepisów Ordynacji podatkowej, gdyż ma on generalną kompetencję do kontroli decyzji administracyjnych (art. 1 i 29 ustawy o NSA).

Artykuł 260 Ord.pod. jest przepisem szczególnym wobec art. 160 k.p.a. Obliguje więc do zastosowania właściwej mu procedury odszkodowawczej do wszystkich następstw uchylecia bądź stwierdzenia nieważności decyzji podatkowych, także wówczas, gdy „kasatorem” był Naczelny Sąd Administracyjny. Od 1 stycznia 2003 r. obowiązuje znowelizowany art. 60 ustawy o NSA, potwierdzający całkowitą odrębność trybu odszkodowawczego w sprawach podatkowych, określonego w art. 260-261 Ord.pod. (por. art. 8 pkt 5 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw – Dz.U. Nr 169, poz. 1387). Taka odrębność, z przyczyn poprzednio omówionych, istniała również przed nowelizacją.

Konsekwencją obowiązywania w sprawie odszkodowawczej powoda trybu określonego w art. 260-261 Ord.pod. jest potwierdzenie istnienia drogi sądowej w tej sprawie. Oczywisty jest bowiem fakt złożenia wniosku odszkodowawczego przez Witolda J. do właściwego organu we właściwym czasie (art. 261 § 2 i 6 Ord.pod.), a nie istnieje potrzeba rozstrzygnięcia kontrowersji co do charakteru prawnego pisma odmownego strony pozwanej z dnia 17 grudnia 1999 r. Nie było bowiem podstaw do odrzucenia pozwu; zarówno wówczas, gdy pismo te było decyzją

administracyjną, jak i wtedy, gdy wystąpiło „milczenie” organu podatkowego (art. 261 § 4 i 5 Ord.pod.). Po otwarciu drogi sądowej (II stadium) sąd powszechny nie kontroluje stanowiska organu administracyjnego, lecz rozpoznaje sprawę odszkodowawczą od początku.

Należało w konsekwencji uchylić zaskarżony wyrok oraz wyrok Sądu Okręgowego w Bielsku-Białej z dnia 24 maja 2000 r. i przekazać sprawę Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania (art. 393⁻¹³ § 1 k.p.c. i art. 108 § 2 k.p.c.).

Przekazana sprawa znajduje się obecnie w fazie rozpoznania sprzeciwu pozwanego od wyroku zaocznego z dnia 19 kwietnia 2000 r.