



Sygn. akt IV CK 190/05

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 18 listopada 2005 r.

Sąd Najwyższy w składzie:

SSN Mirosława Wysocka (przewodniczący)

SSN Hubert Wrzeszcz

SSN Kazimierz Zawada (sprawozdawca)

w sprawie z powództwa E. K. i J. K. przeciwko Skarbowi Państwa - Urzędowi Kontroli Skarbowej w G. Ośrodkowi Zamiejscowemu w S. i Dyrektorowi Izby Skarbowej w G. Ośrodkowi Zamiejscowemu w S. o zapłatę, po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Cywilnej w dniu 18 listopada 2005 r., kasacji strony pozwanej Skarbu Państwa - Urzędu Kontroli Skarbowej w G. Ośrodka Zamiejscowego w S. od wyroku Sądu Apelacyjnego z dnia 15 grudnia 2004 r., sygn. akt I ACa (...),

uchyla zaskarżony wyrok w punkcie 1 i w punkcie 3 oraz w punkcie 2 w części oddalającej apelację pozwanego i w tym zakresie przekazuje sprawę Sądowi Apelacyjnemu do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia o kosztach postępowania kasacyjnego.

Uzasadnienie

Powodowie, J. i E. małżonkowie K., ostatecznie domagali się zasądzenia na swoją rzecz od Skarbu Państwa 37 804,03 zł tytułem naprawienia szkody polegającej na obciążeniu ich na skutek długotrwałego, niezgodnego z prawem postępowania kontrolnego, prowadzonego przez Urząd Kontroli Skarbowej w G., nadmiernymi odsetkami za zwłokę od zaległego podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1996.

Urząd Kontroli Skarbowej wszczął postępowanie w dniu 30 sierpnia 1999 r. Jedną decyzją z dnia 22 września 1999 r. ustalił wysokość łącznego zobowiązania podatkowego powodów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 1996 r. na 292 008,70 zł, w tym zaległości podatkowej na 165 016,40 zł, a drugą decyzją z tego samego dnia określił odsetki od zaległości powodów w podatku dochodowym za 1996 r. w wysokości 180 346,40 zł. Po uchyleniu na skutek odwołania powodów obu wymienionych decyzji przez Izbę Skarbową w G., Urząd Kontroli Skarbowej decyzjami z dnia 19 czerwca 2000 r. ustalił wysokość łącznego zobowiązania podatkowego powodów z tytułu podatku dochodowego za 1996 r. na 264 228 zł, w tym zaległości podatkowej na 136 735,70 zł - oraz wysokość odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej na kwotę 176 648,80 zł. Powodowie wnieśli odwołanie także od tych decyzji. Po ich uchyleniu przez Izbę Skarbową, Urząd Kontroli Skarbowej kolejnymi decyzjami, z dnia 16 stycznia 2001 r., ustalił wysokość należnego zobowiązania podatkowego za 1996 r. na 244 762,80 zł, w tym zaległości podatkowej na sumę 117 270,50 zł - a wysokość odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej na kwotę 193 848,10 zł. Po zaskarżeniu przez powodów również tych decyzji, Izba Skarbowa w dniu 24 maja 2001 r. wydała decyzje, w których sama ustaliła wysokość zobowiązania podatkowego powodów za 1996 r. na kwotę 214 818,90 zł, w tym zaległości podatkowej na 87 326,60 zł - oraz odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej na kwotę 144 355,50 zł. Powodowie z tytułu podatku dochodowego wraz z odsetkami zapłacili łącznie 205 839,82 zł. Decyzje organu pierwszej instancji nie podlegały natychmiastowej wykonalności, ponieważ powodowie wraz z odwołaniem domagali się wstrzymania wykonania – do czego się przychylnono (art. 224 ordynacji podatkowej).

Dochodzona przez powodów kwota stanowi równowartość uiszczonych przez nich odsetek za zwłokę za okres od 3 lutego 2000 r., tj. od dnia następnego po dniu wydania pierwszej decyzji kasacyjnej przez Izbę Skarbową, ustalonych ostateczną decyzją Izby Skarbowej.

Sąd Okręgowy wyrokiem z dnia 30 marca 2004 r. uwzględnił powództwo częściowo; zasądził na rzecz powodów 13 642,20 zł z odsetkami ustawowymi od 1 grudnia 2003 r. W ocenie Sądu Okręgowego, długotrwałe, niemal dwuletnie, postępowanie kontrolne prowadzone było z naruszeniem przepisów art. 122, 187 § 1 i art. 233 § 2 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tymi przepisami, organy podatkowe w toku postępowania są obowiązane podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz zebrać i rozpatrzyć w sposób wyczerpujący

cały materiał dowodowy. Organ odwoławczy powinien w zasadzie rozpoznać sprawę merytorycznie. Uchylić decyzje i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji może tylko wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Zdaniem Sądu Okręgowego, wydanie przez Izbę Skarbową pierwszej decyzji kasacyjnej było usprawiedliwione, drugiej natomiast już nie, dlatego na rzecz powodów należało zasądzić odszkodowanie w wysokości równej odsetkom ustawowym od zaległości podatkowej w kwocie 87 326,80 zł należnym za okres od 15 września 2000 r. (data wydania drugiej decyzji kasacyjnej) do 24 maja 2001 r. (data wydania ostatecznej decyzji przez Izbę Skarbową). Odsetki te wynoszą właśnie zasądzoną kwotę 13 642,20 zł. Jako podstawę prawną zasądzenia na rzecz powodów odszkodowania w tej wysokości Sąd Okręgowy wymienił art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji.

Apelację od wyroku Sądu Okręgowego wniosły obie strony. Sąd Apelacyjny oddalił apelację strony pozwanej, na skutek zaś apelacji powodów zmienił wyrok Sądu Okręgowego w ten sposób, że zasądził na rzecz powodów dalszą kwotę 23 159,39 zł – czyli uznał żądanie powodów za uzasadnione niemal w całości. Według Sądu Apelacyjnego, w sprawie, zgodnie z art. 417 § 1 k.c. i art. 77 ust. 1 Konstytucji, nie było istotne, czy funkcjonariusze pozwanego przestrzegali procedur dotyczących prowadzenia kontroli, istotne było tylko to, że pierwsze decyzje Urzędu Kontroli Skarbowej, wydane 22 września 1999 r., okazały się w świetle postępowania kontrolnego niezgodne z prawem. Wobec wydania tych niezgodnych z prawem decyzji, powodowie, broniąc się słusznie przed nimi, zostali zobowiązani do zapłacenia wyższej sumy odsetek za zwłokę od tej, którą byliby zobowiązani zapłacić, gdyby Urząd Kontroli Skarbowej wydał od razu decyzje prawidłowe. Powodowie więc wskutek częściowej bezpodstawności prawnej świadczeń nałożonych na nich w decyzjach wydanych 22 września 1999 r., broniąc się przed tymi decyzjami, ponieśli szkodę równą kwocie ustalonych w decyzji Izby Skarbowej z dnia 24 maja 2001 r. odsetek za zwłokę za okres od 22 września 1999 r. do 24 maja 2001 r. Ponieważ jednak powodowie ograniczyli swoje żądanie do okresu od 3 lutego 2000 r. do 24 maja 2001 r., przy ustalaniu należnego im odszkodowania trzeba było pominąć odsetki, którymi zostali obciążeni za okres do 3 lutego 2000 r. Innymi słowy, według Sądu Apelacyjnego, w sprawie, zgodnie z art. 417 §1 k.c. i art. 77 ust. 1 Konstytucji, nie było w ogóle istotne, jak długo, i w jaki sposób przebiegało kontrolne postępowanie podatkowe, lecz tylko to, jaki był

obiektywnie jego wynik. Zajmując takie stanowisko, unika się – zdaniem Sądu Apelacyjnego – konieczności rozważania, kiedy i jakiej treści decyzje powinny zapaść w postępowaniu odwoławczym, a tym samym merytorycznej w istocie oceny prawidłowości tego postępowania.

Strona pozwana jako podstawy kasacyjne wskazała naruszenie przez Sąd Apelacyjny art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji, art. 361 § 2 i art. 362 k.c., art. 122 i 187 § 1 ordynacji podatkowej oraz art. 385 i 386 § 1 k.p.c.; podniesiony przez stronę pozwaną także ogólny zarzut sprzeczności istotnych ustaleń Sądu z treścią zebranego materiału dowodowego nie spełnia w sposób oczywisty wymagań art. 393³ § 1 pkt 2 k.p.c. w związku z art. 393¹ pkt 2 k.p.c. i art. 3 ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 13, poz. 98).

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

W sprawie nie mógł mieć zastosowania art. 417 §1 k.c. w brzmieniu mającym moc od 1 września 2004 r., ponieważ według art. 5 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 162, poz. 1692), do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. przed dniem 1 września 2004 r., stosuje się art. 417 k.c. (jak i inne znowelizowane wspomnianą ustawą przepisy) w brzmieniu obowiązującym do 31 sierpnia 2004 r. - oczywiście z uwzględnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 (OTK ZU 2001, nr 8, poz. 256). W myśl tego wyroku, art. 417 k.c. pozostawał w zgodzie z art. 77 ust. 1 Konstytucji tylko gdy był rozumiany w ten sposób, że Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności. Wskazany stan prawny wynikający z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, miał zastosowanie także do zdarzeń zaistniałych przed ogłoszeniem tego wyroku w „Dzienniku Ustaw”, a po wejściu w życie Konstytucji (por. np. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 stycznia 2004 r., III CK 266/02, opublikowany w: M. Safjan, Odpowiedzialność władzy publicznej, Warszawa 2004, s. 171, i cytowane w tym wyroku orzeczenia, a z późniejszych orzeczeń wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 kwietnia 2004 r., I CK 591/03, niepubl.).

Stan prawny, wynikający z art. 417 k.c. w następstwie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, wobec uchylecia zarazem tym wyrokiem ze skutkiem od dnia wejścia w życie Konstytucji przepisu art. 418 k.c., miał

zastosowanie również do naprawienia szkody wyrządzonej przez wydanie bezprawnego orzeczenia lub zarządzenia, tj. w przypadkach objętych hipotezą uchylonego art. 418 k.c. (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 października 2003 r., I CK 150/02, OSNC 2004, nr 7-8, poz. 132, sprostowanie OSNC 2004, nr 10). Trybunał Konstytucyjny w wymienionym wyroku podkreślił jednak, że art. 77 ust. 1 Konstytucji nie upoważniał do takiego rozumienia art. 417 k.c., które stwarzałoby podstawy dla dochodzenia roszczeń odszkodowawczych w odniesieniu do każdego podlegającego kontroli instancyjnej wadliwego indywidualnego władczego rozstrzygnięcia. Zdaniem Trybunału, kwestia ustalenia niezgodności z prawem indywidualnych rozstrzygnięć, które mogą być podstawą odpowiedzialności odszkodowawczej, powinna zostać dokładniej uregulowana ustawowo, tak aby nie dochodziło do zasadniczych rozbieżności interpretacyjnych.

Według art. 417¹ § 2 k.c., obowiązującego od 1 września 2004 r., naprawienia szkody wyrządzonej przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu niezgodności z prawem takiego orzeczenia lub takiej decyzji. W przepisie tym, będącym wynikiem dostosowania regulacji kodeksu cywilnego do art. 77 ust. 1 Konstytucji, objęto więc odpowiedzialnością tylko szkody wyrządzone przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji i tylko po uprzednim stwierdzeniu we właściwym postępowaniu niezgodności z prawem takiego orzeczenia lub takiej decyzji. U podstaw przedstawionego rozwiązania leżały między innymi założenia, że zainicjowane przez stronę postępowanie odwoławcze pozwala usunąć wadliwość rozstrzygnięcia zapadłego w pierwszej instancji, a sytuację prawną stron kształtuje dopiero orzeczenie prawomocne lub decyzja ostateczna. Uchylenie rozstrzygnięcia zapadłego w pierwszej instancji z powodu jego wadliwości prawnej zostało więc niejako wkalkulowane w prawną procedurę dochodzenia do prawidłowego załatwienia sprawy i dlatego takie uchylone rozstrzygnięcie nie powinno być objęte omawianą regulacją odpowiedzialności odszkodowawczej.

Podobnie, również na tle stanu prawnego wynikającego z art. art. 417 k.c. w następstwie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, przyjmowano, że zakładał on naprawienie szkody wyrządzonej przez wydanie prawomocnego indywidualnego władczego rozstrzygnięcia po stwierdzeniu jego niezgodności z prawem w odpowiedni, przewidziany ustawą sposób (zob. przede wszystkim postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03,

„Prokuratura i Prawo” 2004, nr 2, poz. 30). W stanie prawnym obowiązującym do 1 września 2004 r., a właściwie do dnia 6 lutego 2005 r., kiedy zaczęły obowiązywać przepisy kodeksu postępowania cywilnego normujące skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, nastroczało jednak trudności ustalenie we wspomniany sposób niezgodności z prawem prawomocnych orzeczeń sądowych. Nie nasuwało natomiast w zasadzie trudności stwierdzenie niezgodności z prawem ostatecznych decyzji administracyjnych (kwestię, czy przepisy art. 160 k.p.a. i art. 260 oraz 261 ordynacji podatkowej, stanowiły wyłączną, wykluczającą zastosowanie art. 417 § 1 k.c. podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej w sytuacjach nimi objętych, czy też jedynie „konkurującą” z art. 417 § 1 k.c. podstawę odpowiedzialności - por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/ 03 - można tu pominąć). Właściwe procedury w tym względzie określały przepisy kodeksu postępowania administracyjnego dotyczące wznowienia postępowania oraz stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji lub jej niezgodności z prawem; poza tym należy jeszcze wskazać, obowiązujący od 1 stycznia 2004 r., art. 287 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) i przepisy, do których on nawiązuje.

Wyłoniła się jednak w stanie prawnym obowiązującym przed 1 września 2004 r. (aktualna także w świetle obecnego stanu prawnego) kwestia odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną w wyniku wykonania nieprawomocnego orzeczenia sądowego wzruszonego w wyższej instancji oraz za szkodę wyrządzoną w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji – w praktyce przede wszystkim podatkowej – wzruszonej przez organ drugiej instancji.

W wyroku z dnia 6 lutego 2002 r., V CKN 1248/00, OSP 2002, z. 10, poz. 128, akceptowanym przez część piśmiennictwa, Sąd Najwyższy uznał za podstawę roszczenia o naprawienie szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej uchylonej przez organ odwoławczy normę art. 77 ust. 1 Konstytucji.

Z kolei w postanowieniu z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03, również aprobowanym przez część piśmiennictwa, Sąd Najwyższy dopuścił możliwość uznania za podstawę roszczenia o naprawienie szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieprawomocnego orzeczenia sądowego wzruszonego w toku instancji oraz szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji uchylonej przez organ odwoławczy przepis art. 417 § 1 k.c. W razie wykonania nieprawomocnego orzeczenia wydanego w sprawie cywilnej miał on być – według tego stanowiska - stosowany w

związku z art. 338 § 2 k.p.c.; w przypadku wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej uzasadniałby on jedynie naprawienie szkody niepokrytej przez zwrot nadpłaty z należnym oprocentowaniem.

Natomiast według wyroku Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2004, V CK 250/04 (OSP 2005, z. 7-8, poz. 98), Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem decyzji podatkowej, która została wykonana, a następnie uchylona przez organ drugiej instancji; rekompensata doznanego w takiej sytuacji uszczerbku następuje wyłącznie przez zwrot nadpłaty z należnym oprocentowaniem według właściwych przepisów ordynacji podatkowej.

Pogląd wyrażony w wyroku z dnia 6 lutego 2002 r., V CKN 1248/00, który znalazł odbicie w zaskarżonym orzeczeniu, należy stanowczo odrzucić, z przyczyn mających znaczenie także w rozpoznawanej sprawie. Za ugruntowane już w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego należy uznać stanowisko wykluczające wyłączenie bezpośrednie stosowanie art. 77 ust. 1 Konstytucji przez sądy w sprawach o naprawienie szkody wyrządzonej przez bezprawne działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej. Treść art. 77 ust. 1 Konstytucji jest na tyle niedookreślona: w szczególności nie wskazuje, jaka szkoda ma podlegać naprawieniu, ani nie rozstrzyga o bezprawności - że nie daje podstaw do wywodzenia z tego przepisu roszczeń cywilnoprawnych (por. w szczególności wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 września 2003 r., K 20/02, OTK-A ZU 2003, nr 7, poz. 76, oraz orzeczenia Sądu Najwyższego: z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03, z dnia 9 października 2003 r., I CK 150/02, z dnia 19 listopada 2004 r., V CK 250/04, i z dnia 9 maja 2003 r., V CK 344/02, OSNC 2004, nr 7-8, poz. 119). Dlatego art. 77 ust. 1 Konstytucji nie może stanowić samodzielnej podstawy nie tylko obowiązku naprawienia szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej uchylonej przez organ odwoławczy, ale w ogóle jakiegokolwiek obowiązku naprawienia szkody wyrządzonej w związku z wykonywaniem władzy publicznej, także więc takiego, o jaki chodzi w rozpoznawanej sprawie.

Za dopuszczalnością dochodzenia na podstawie art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu sprzed 1 września 2004 r., rozumianego zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, nie tylko szkody wyrządzonej przez prawomocne orzeczenie lub ostateczną decyzję po stwierdzeniu w odpowiedni sposób ich niezgodności z prawem, ale i szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieprawomocnego orzeczenia sądowego wzruszonego w wyższej instancji lub w wyniku

wykonania nieostatecznej decyzji wzruszonej przez organ drugiej instancji, może przemawiać istotne podobieństwo obu wskazanych sytuacji. Natychmiast wykonalne orzeczenia lub decyzje uzyskują właściwość przysługującą normalnie orzeczeniom prawomocnym lub decyzjom ostatecznym. Poza tym, wzruszenie natychmiast wykonalnego nieprawomocnego orzeczenia lub natychmiast wykonalnej nieostatecznej decyzji w toku postępowania odwoławczego, tak że nie stają się one rozstrzygnięciami prawomocnymi lub ostatecznymi, może być uznane za stwierdzenie ich niezgodności z prawem, porównywalne z omówionym wyżej stwierdzeniem niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji. Argumentem na rzecz dopuszczenia dochodzenia na podstawie art. 417 § 1 k.c. naprawienia szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieprawomocnego orzeczenia sądowego wzruszonego w wyższej instancji może być także art. 338 § 2 k.p.c. Należy zauważyć, że powyższe argumenty zachowują aktualność również na tle stanu prawnego obowiązującego od dnia 1 września 2004 r. Ale obowiązujący od tej daty art. 417¹ § 2 k.c., przewidujący tylko odpowiedzialność za szkody wyrządzone przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, dostarczył zarazem mocnego argumentu na rzecz stanowiska przeciwnego - zwłaszcza jeżeli uwzględnić, że przepis ten stanowi spełnienie wskazanego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, postulatu wprowadzenia w zakresie odpowiedzialności za szkodę spowodowaną wydaniem indywidualnego władczego rozstrzygnięcia ustawowej regulacji przeciwdziałającej zasadniczym rozbieżnościom interpretacyjnym (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 listopada 2004 r., V CK 250/04).

Jednakże nawet opowiedzenie się za stanowiskiem, że art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu sprzed 1 września 2004 r., rozumiany zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, dopuszcza dochodzenie naprawienia szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieprawomocnego orzeczenia sądowego wzruszonego w wyższej instancji oraz szkody wyrządzonej w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji wzruszonej przez organ drugiej instancji, nie mogło mieć znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. W stanowisku tym można by bowiem dostrzegać, co najwyżej, uzasadniony wskazanymi wyżej szczególnymi okolicznościami, wyjątek od reguły, że wydanie orzeczenia lub decyzji podlegających kontroli instancyjnej nie uzasadnia w świetle powyższego przepisu odpowiedzialności odszkodowawczej.

Przyjęcie w zaskarżonym wyroku, że każda decyzja uchylona w postępowaniu odwoławczym stanowi bezprawne indywidualne rozstrzygnięcie, mogące w razie wykazania związanego z nim uszczerbku majątkowego uzasadniać odpowiedzialność odszkodowawczą, było błędne nie tylko z wskazanych wyżej przyczyn. Powodowie swe żądanie uzasadniali przede wszystkim zbyt długim, przewlekłym postępowaniem, które doprowadziło do ostatecznego rozstrzygnięcia o wysokości ich zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 1996 oraz o wysokości należnych odsetek za zwłokę od tej zaległości. Nie ulega zaś od dawna wątpliwości możliwość – dopuszczano ją jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji – dochodzenia na drodze sądowej odszkodowania za szkodę spowodowaną zwłoką w wydaniu decyzji administracyjnej (por. uchwałę składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego – zasadę prawną – z dnia 28 września 1990 r., III CZP 33/90, OSNCP 1991, nr 1, poz. 3, postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 sierpnia 2000 r., V SAB 51/00, LEX nr 81353, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 1999 r., I CKN 955/97, OSNC 1999, nr 10, poz. 169). Dochodzenie takiego odszkodowania po zakończeniu postępowania administracyjnego na skutek wydania rozstrzygnięcia co do istoty sprawy nie wymagało ani dawniej ani nie wymaga obecnie uprzedniego wyczerpania środków mających przeciwdziałać przewlekłości postępowania administracyjnego; porównaj obowiązujący aktualnie art. 16 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (Dz. U nr 179, po. 1843), dotyczący bezpośrednio jedynie postępowań sądowych, lecz będący wyrazem ogólniejszej myśli. W obecnym stanie prawnym tylko naprawienia szkody wyrządzonej przez niewydanie orzeczenia lub decyzji można dochodzić dopiero po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu niezgodności z prawem niewydania orzeczenia lub decyzji (art. 417¹ § 3 k.c.).

Ocena zasadności powództwa wszczynającego niniejszą sprawę wymagała więc przede wszystkim zbadania, czy podatkowe postępowanie kontrolne, którym zostali objęci powodowie, istotnie nie trwało, uwzględniając właściwe regulacje prawne, w tym podniesione w skardze kasacyjnej przepisy art. 122 i 187 § 1 ordynacji podatkowej, zbyt długo, czyli czy nie miało znamion przewlekłości. Odpowiedź pozytywna byłaby jednoznaczna ze stwierdzeniem niezgodnego z prawem zachowania strony pozwanej. Następnie nieodzowne byłoby wyjaśnienie doznania przez powodów uszczerbku majątkowego, pozostającego w normalnym związku przyczynowym z wspomnianym bezprawnym zachowaniem strony pozwanej, oraz ewentualnego przyczynienia się

powodów do tego uszczerbku. Ustalenie w zaskarżonym wyroku szkody powodów w oderwaniu od wymienionego zachowania strony pozwanej oraz pominięcie przy określaniu wysokości odszkodowania należnego powodom kwestii ich przyczynienia się stanowiło zatem niewątpliwie naruszenie powołanych w skardze kasacyjnej przepisów art. 361 § 2 i art. 362 k.c.

Jak wiadomo, powodowie dopatrują się swej szkody w tym, że zapłacili odsetki za zwłokę od zaległości podatkowej w wyżej wysokości niż zapłaciliby, gdyby podatkowe postępowanie kontrolne, w którym ustalono ostatecznie wysokość zaległości podatkowej, zakończyło się, jak tego wymagało prawo, wcześniej, we właściwym czasie. Tak ujęty uszczerbek majątkowy, mimo zastrzeżeń strony pozwanej, powołującej się na to, że obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych w określonym terminie powstaje już z mocy samego prawa, może być objęty odszkodowaniem należnym na podstawie przepisu art. 417 § 1 k.c., rozumianego zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00. Podatek dochodowy od osób fizycznych rzeczywiście podlega, jak powszechnie wiadomo, „samoobliczeniu”; podatnik jest z mocy ustawy sam zobowiązany prawidłowo go obliczyć i zapłacić w oznaczonym terminie. Jednakże organ podatkowy może dokonać tzw. kontrolnego wymiaru podatkowego (zob. w szczególności art. 281 i nast. ordynacji podatkowej, a z przepisów wcześniejszych zwłaszcza art. 54). W takim przypadku o wysokości podatku (zaległości podatkowej) rozstrzyga decyzja organu kontrolnego i jeżeli taka decyzja zapadła w wyniku postępowania mającego znamiona przewlekłości, uiszczony odsetki za zwłokę od kwoty ustalonej w tej decyzji mogą być uznane, poczynając od chwili wystąpienia przewlekłości, za szkodę podlegającą naprawieniu na podstawie powołanego wyżej przepisu kodeksu cywilnego.

Z przedstawionych przyczyn, dowodzących zasadności podstaw kasacyjnych wskazujących na naruszenie art. 77 ust. 1 Konstytucji oraz art. 417 § 1, art. 361 § 2 i art. 362 k.c., Sąd Najwyższy na podstawie art. 393¹³ § 1 k.p.c. w związku z art. 3 ustawy z dnia 22 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych orzekł jak w sentencji.