

Uchwała składu siedmiu sędziów z dnia 26 kwietnia 2006 r., III CZP

125/05

Prezes SN Tadeusz Ereciński (przewodniczący)

Sędzia SN Gerard Bieniek (sprawozdawca)

Sędzia SN Krzysztof Pietrzykowski

Sędzia SN Zbigniew Strus

Sędzia SN Marek Sychowicz

Sędzia SN Tadeusz Wiśniewski

Sędzia SN Mirosława Wysocka

Sąd Najwyższy na posiedzeniu niejawnym w Izbie Cywilnej w dniu 26 kwietnia 2006 r., przy udziale prokuratora Prokuratury Krajowej Piotra Wiśniewskiego, na skutek zagadnienia prawnego przedstawionego przez Rzecznika Praw Obywatelskich we wniosku z dnia 1 grudnia 2005 r.:

"Czy art. 417 § 1 k.c. w rozumieniu, jakie nadał mu wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 (OTK 2001, 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?"

podjął uchwałę:

Przepis art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP, mający zastosowanie do zdarzeń i stanów prawnych powstałych przed dniem 1 września 2004 r., stanowi podstawę prawną odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wyrządzoną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, następnie uchylonej.

Uzasadnienie

Rzecznik Praw Obywatelskich na podstawie art. 60 § 2 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz.U. Nr 240, poz. 2052 ze zm.) w związku z art. 16 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (jedn. tekst: Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147) wniósł o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego przedstawionego na wstępie, wskazując na rozbieżności występujące w orzecznictwie Sądu Najwyższego.

W wyroku z dnia 6 lutego 2002 r., V CKN 1248/00 (OSP 2002, nr 10, poz. 128) Sąd Najwyższy sformułował pogląd, że art. 77 ust. 1 Konstytucji może stanowić podstawę roszczenia o naprawienie szkody wyrządzonej przez wydanie w postępowaniu podatkowym decyzji niezgodnej z prawem, następnie uchylonej wskutek odwołania podatnika. W uzasadnieniu stwierdził m.in., że niezgodność z prawem w rozumieniu art. 77 ust. 1 Konstytucji oznacza sprzeczność między zakresem kompetencji organu, sposobem postępowania i treścią rozstrzygnięcia wynikającymi z wzorca ustawowego a jego działaniem rzeczywistym. Nie można przyjąć, że prawodawca, ustanawiając system kontroli instancyjnej, legalizuje postępowanie i rozstrzygnięcie niezgodne z wzorcem ustawowym, uregulowanie kontroli instancyjnej i sądowej jest bowiem wyrazem świadomości, że wszelkie działania mogą być dotknięte błędem. Nie oznacza to jednak akceptacji tego stanu. Z tego względu w Konstytucji zamieszczono art. 77 ust. 1 przerzucający ryzyko szkód wyrządzonych w ten sposób jednostkom na całą społeczność zorganizowaną jako państwo. W konkluzji Sąd Najwyższy przyjął, że co do zasady nie można wykluczyć odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody powstałe na skutek wydania decyzji administracyjnej, następnie uchylonej, w wyniku wniesienia środka odwoławczego, co dotyczy zwłaszcza decyzji natychmiast wykonalnych.

Podobne założenia przyjął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 18 grudnia 2003 r., I CK 443/02 (nie publ.), zwracając uwagę, że okoliczność, iż szczególne przepisy regulujące odpowiedzialność za szkodę powstałą w wyniku wydania decyzji administracyjnej nie obejmują szkody spowodowanej wydaniem decyzji nieostatecznej niezgodnie z prawem, nie wyłącza możliwości domagania się odszkodowania na podstawie art. 417 § 1 k.c. Także w wyroku z dnia 18 listopada 2005 r., IV CK 190/05 ("Biuletyn SN" 2006, nr 5, s. 10) Sąd Najwyższy nie wykluczył możliwości dochodzenia – na podstawie art. 417 § 1 k.c. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r. – odszkodowania szkody powstałej w wyniku wykonania nieprawomocnego orzeczenia sądowego, wzruszonego w drugiej instancji, lub w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji wzruszonej przez organ drugiej instancji.

W tych orzeczeniach Sąd Najwyższy przyjął więc szerokie rozumienie bezprawności jako przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa.

W postanowieniu z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03 ("Prokuratura i Prawo" 2004, nr 2, poz. 30) Sąd Najwyższy uznał, że gdy na skutek wykonania decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, następnie uchylonej, strona poniosła szkodę, której nie pokrywa zwrot nadpłaty należności podatkowej, może ona – na podstawie art. 417 § 1 k.c. – dochodzić jej naprawienia w procesie cywilnym. Tę myśl w odniesieniu do szkody poniesionej wykonaniem nieprawomocnego wyroku wyraża art. 338 § 2 k.p.c. i brak uzasadnionych podstaw, aby przyjąć odmienne stanowisko w stosunku do decyzji podatkowej. Sąd Najwyższy uznał – odmiennie niż przyjęto w wyrokach z dnia 6 lutego 2002 r. i z dnia 18 grudnia 2003 r. – że nie każde orzeczenie lub decyzja uchylone w toku instancji mogą być uznane za niezgodne z prawem i tym samym uzasadniać odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa. Wskazano, że organ odwoławczy często uchyla orzeczenie lub decyzję z powodu odmiennej oceny stanu faktycznego, odmiennej wykładni przepisów prawa materialnego, odmiennej kwalifikacji przepisów regulujących zasady postępowania lub niewyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych itp. Już z tego względu nie można akceptować poglądu, że każde wadliwe działanie organu pierwszej instancji może być kwalifikowane jako bezprawne. Jednocześnie Sąd Najwyższy zdystansował się od koncepcji, że odszkodowanie należy się jedynie wtedy, gdy uchylenie orzeczenia lub decyzji

przez organ odwoławczy następuje z przyczyn, które można uznać za „rażące naruszenie prawa”. Podniesiono, że pojęcie to z istoty swej jest uznaniowe, co rodzi obawy przed dowolnością. Obawy te są tym bardziej uzasadnione, że kwalifikowania przyczyn miałyby dokonywać sąd rozpoznający roszczenie odszkodowawcze.

Należy jednak odnotować orzeczenia Sądu Najwyższego, w których wyrażono pogląd, że o odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za wadliwą decyzję nieostateczną można mówić wyjątkowo, tylko wtedy, gdy rażąco naruszyła ona prawo. Tak przyjęto, bez bliższego uzasadnienia, w wyroku z dnia 9 lipca 2003 r., IV CKN 357/01, oraz w wyroku z dnia 23 marca 2004 r., V CK 376/03 (nie publ.).

Odmienne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 19 listopada 2004 r., V CK 250/04 (OSP 2005, nr 7-8, poz. 98), w którym stwierdził, że Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem decyzji podatkowej nieostatecznej, podlegającej kontroli instancyjnej. Uzasadniając to stanowisko Sąd Najwyższy wskazał, że art. 417¹ § 2 k.c. obowiązujący od dnia 1 września 2004 r. reguluje całościowo odpowiedzialność za szkody wyrządzone kwalifikowanym zachowaniem Skarbu Państwa przybierającym postać orzeczenia lub decyzji. Podniósł, że decyzja lub orzeczenie, od których przysługuje środek odwoławczy, mogą być wzruszone, gdy sam zainteresowany dołoży zwykłej staranności i tą drogą doprowadzi do wydania decyzji lub orzeczenia zgodnego z prawem. Orzekanie o niezgodności z prawem decyzji nieostatecznych lub nieprawomocnych orzeczeń podważa zatem system funkcjonowania organów państwa, gdyż w tej samej sprawie jeden organ uznawałby decyzję za zgodną z prawem i odmawiał uwzględnienia odwołania, a inny organ orzekający o odszkodowaniu mógłby uznać decyzję za niezgodną z prawem.

Tę argumentację Sąd Najwyższy odniósł także do stanu prawnego przed dniem 1 września 2004 r., stwierdzając, że również przed tym dniem można było dochodzić odszkodowania od Skarbu Państwa za szkody wyrządzone wydaniem decyzji tylko w odniesieniu do decyzji ostatecznych, których niezgodność z prawem została stwierdzona w przewidzianym przez prawo trybie. W odniesieniu do decyzji podatkowych, co do których wniesienie odwołania z zasady nie wstrzymuje ich wykonania, Sąd Najwyższy uznał, że tylko zmiana przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (jedn. tekst: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60

ze zm. – dalej: "Ord.pod.") i przyznanie podatnikowi prawa dochodzenia także w tej sytuacji pełnego odszkodowania może mu otworzyć drogę do dochodzenia pełnej rekompensaty za szkody spowodowane wydaniem decyzji nieostatecznej, ponad kwotę nadpłaconej należności podatkowej zwróconej mu w trybie art. 72-80 Ord.pod. (...)

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Stan prawny regulujący odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez funkcjonariuszy przy wykonywaniu powierzonej czynności uległ w ostatnim czasie istotnym zmianom. Można wyróżnić trzy okresy; pierwszy, „przedkonstytucyjny”, zamykający się datą 17 października 1997 r., drugi, swoisty okres przejściowy od dnia 17 października 1997 r. do dnia 31 sierpnia 2004 r., oraz trzeci, obecny stan prawny, obowiązujący od dnia 1 września 2004 r.

Z art. 3 k.c. i art. 5 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – kodeks cywilny i niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 162, poz. 1692) wynika wskazówka, jaki stan prawny należy uwzględniać przy ocenie zdarzeń zaistniałych w poszczególnych okresach. Najogólniej mówiąc, należy stosować prawo obowiązujące w chwili zaistnienia zdarzenia wywołującego szkodę. Stosując tę regułę stwierdzić należy, że do oceny odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody związane ze zdarzeniami, które miały miejsce przed dniem 17 października 1997 r., należy stosować art. 417-421 k.c., a także przepisy szczególne, o których stanowił art. 421 k.c., przede wszystkim art. 153, 160 i 161 k.p.a. (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa weszła w życie dnia 1 stycznia 1998 r.). Wskazane przepisy należy stosować bez jakichkolwiek modyfikacji, gdyż skutki czasowe orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 (OTK-A Zb.Urz. 2001, nr 8, poz. 256), dotyczącego niekonstytucyjności art. 418 k.c. i nadania nowego rozumienia art. 417 § 1 k.c., jak i orzeczenia z dnia 23 września 2003 r., K 20/02 (OTK-A Zb.Urz. 2003, nr 7, poz. 76), dotyczącego niekonstytucyjności art. 160 § 1 k.p.a. i art. 260 § 1 Ord.pod. w części ograniczającej odszkodowanie do rzeczywistej szkody, można odnieść jedynie do szkód powstałych po dniu 17 października 1997 r.

Taki pogląd sformułował wyraźnie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 września 2003 r. i te same racje przemawiają za odniesieniem skutków czasowych wyroku Trybunału z dnia 4 grudnia 2001 r. do daty wejścia w życie Konstytucji. Takie stanowisko prezentuje również Sąd Najwyższy, który w wyroku z dnia 20

maja 2000 r., II CKN 293/00 (OSNC 2000, nr 11, poz. 209) stwierdził, że konstytucyjna zasada niedziałania prawa wstecz wyłącza w sprawie o odszkodowanie uwzględnienie art. 77 ust. 1 Konstytucji do oceny zdarzeń zaistniałych przed jej wejściem w życie (por. też np. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 6 października 2004 r., I CK 447/03, z dnia 20 października 2004 r., IV CK 96/04 oraz z dnia 8 grudnia 2004 r. I CK 303/04, "Izba Cywilna" 2005, nr 10, s. 46). Jako odosobnione należy uznać stanowisko wyrażone w wyroku z dnia 10 października 2003 r., II CK 36/02, oraz w wyroku z dnia 18 grudnia 2003 r., I CK 395/02 (nie publ.), w których uznano, że także do oceny zdarzeń sprzed dnia 17 października 1997 r. nie znajduje zastosowania art. 418 k.c., gdyż jego ewidentna niekonstytucyjność uzasadnia wyeliminowanie wszelkich skutków płynących z tej regulacji.

Wychodząc z tych założeń należy zatem rozważyć, czy w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 17 października 1997 r. możliwe było przyjęcie odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody powstałe wskutek wydania i wykonania nieostatecznej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, następnie uchylonej. Wskazano już, że przepisy Ordynacji podatkowej weszły w życie z dniem 1 stycznia 1998 r., a jest poza sporem, że przepisy kodeksu postępowania administracyjnego nie zawierały regulacji odnoszącej się do szkód powstałych w następstwie wydania i wykonania nieostatecznych decyzji administracyjnych. Nie było więc przepisów szczególnych w rozumieniu art. 421 k.c.

W rachubę wchodził jedynie art. 418 k.c., należy jednak zauważyć, że przepis ten, pomijając wymaganie kwalifikowanej winy funkcjonariusza jako przesłanki odpowiedzialności, dotyczył orzeczeń lub zarządzeń prawomocnych bądź ostatecznych. Zgodnie przyjmowano, że nie jest równoznaczne z uznaniem winy funkcjonariusza uchylenie w postępowaniu administracyjnym lub sądowym orzeczenia lub zarządzenia przez wyższą instancję z powodu naruszenia przepisów prawa lub nawet dlatego, że zostało ono wydane bez podstawy prawnej. Takie rozumienie i stosowanie art. 418 k.c. wyłączało praktycznie odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkodę powstałą na skutek wydania i wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej, następnie uchylonej.

Zagadnienie prawne przedstawione we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich odnosi się do zdarzeń zaistniałych w tzw. okresie przejściowym, czyli między dniem 17 października 1997 r. a dniem 1 września 2004 r., przy czym

chodzi o konkretne zdarzenie w postaci wydania i wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej, następnie uchylonej. U podstaw zagadnienia prawnego legły następujące założenia.

Po pierwsze, zgodnie z 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 1 września 2004 r. stosuje się art. 417, 419, 420, 420¹, 420² i 421 k.c. oraz art. 153, 160 i 161 § 5 k.p.a. w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r.

Po drugie, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00 (OTK Zb.Urz. 2001, nr 8, poz. 256) orzekł, że art. 418 k.c. jest niezgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji, a 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 powierzonej mu czynności jest zgodny z art. 77 ust. 1 Konstytucji.

Po trzecie, skutki orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r. sięgają daty wejścia w życie Konstytucji, czyli dnia 17 października 1997 r.

Po czwarte, w okresie od dnia 17 października 1997 r. do dnia 1 września 2004 r. Skarb Państwa ponosił na podstawie art. 417 § 1 k.c. odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonej mu czynności, przy czym odpowiedzialność ta nie była uwarunkowana stwierdzeniem winy funkcjonariusza. Ta zasada znajdowała zastosowanie także wówczas, gdy szkoda wynikała na skutek wydania zarządzenia lub orzeczenia w rozumieniu art. 418 k.c. (por. np. wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r., I CKN 581/99, OSNC 2002, nr 10, poz.128).

Te założenia, powszechnie przyjęte, pozwalają stwierdzić, że w okresie przejściowym (17 października 1997 r. – 1 września 2004 r.) podstawą prawną odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wynikłe na skutek wydania niezgodnego z prawem orzeczenia lub zarządzenia były następujące przepisy.

Po pierwsze, w wypadku szkody będącej następstwem wydania orzeczenia sądowego miał zastosowanie art. 417 § 1 k.c., z tym że wykazanie bezprawności w odniesieniu do prawomocnego orzeczenia wydanego w postępowaniu cywilnym było, praktycznie biorąc, niemożliwe. Z jednej strony – jak przyjął Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 12 lipca 2005 r., I CNP 1/05 (OSNC 2006, nr 1, poz. 15) – skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia

sądowego wydanego przed dniem 1 września 2004 r. jest niedopuszczalna i podlega odrzuceniu, a z drugiej, w razie uchylecia lub zmiany wyroku na skutek wznowienia postępowania sąd mógł orzec o zwrocie spełnionego lub wyegzekwowanego świadczenia albo o przywróceniu stanu poprzedniego, co nie wyłączało możliwości dochodzenia w osobnym procesie naprawienia szkody poniesionej wskutek wykonania wyroku (art. 415 k.p.c.). Roszczenie odszkodowawcze mogło być jednak skierowane wobec strony przeciwnej, która otrzymała świadczenie, należy bowiem zauważyć, że dopiero w wyniku nowelizacji art. 415 k.p.c. dokonanej ustawą z dnia 20 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), która obowiązuje od dnia 6 lutego 2005 r. wprowadzono możliwość dochodzenia odszkodowania „także od Skarbu Państwa”.

W odniesieniu do szkody powstałej w wyniku wydania nieprawomocnego wyroku zaopatrzonego w rygor natychmiastowej wykonalności obowiązywał i obowiązuje art. 338 § 2 k.p.c., który stanowi, że sąd uchylając lub zmieniając taki wyrok może na wniosek pozwanego orzec o restytucji, co nie wyłącza możliwości dochodzenia w osobnym procesie naprawienia szkody poniesionej wskutek wykonania wyroku od strony przeciwnej, a nie Skarbu Państwa.

Po drugie, podstawą odpowiedzialności za szkody, które poniosła strona na skutek wydania ostatecznej decyzji administracyjnej dotkniętej wadą uzasadniającą wznowienie postępowania administracyjnego albo wskutek uchylecia takiej decyzji w wyniku wznowienia postępowania (art. 153 § 1 k.p.a.), był art. 417 § 1 k.c. (por. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 listopada 1989 r., III CZP 58/88, OSNCP 1989, nr 9, poz. 129).

Po trzecie, podstawą prawną odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę powstałą na skutek wydania ostatecznej decyzji administracyjnej z naruszeniem art. 156 § 1 k.p.a. był wyłącznie art. 160 k.p.a., z tym że zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 23 września 2003 r., K 20/02, stronie poszkodowanej przysługiwało pełne odszkodowanie, a nie tylko wyrównanie rzeczywistej szkody.

Po czwarte, podstawą prawną odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę powstałą wskutek wydania ostatecznej decyzji przez organ podatkowy, następnie uchylonej w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności takiej decyzji, był art. 260 Ord.pod. w brzmieniu sprzed nowelizacji dokonanej ustawą z

dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199), z tym że poszkodowany miał prawo do pełnego odszkodowania.

Z powyższego wynika, że ani przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, ani przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierały regulacji dotyczącej odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę spowodowaną wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji podatkowej, następnie uchylonej przez organ odwoławczy. Oznacza to, że nie ma przepisów szczególnych, o których stanowi art. 421 k.c. W konsekwencji można stwierdzić, że poszukiwanie podstawy prawnej ewentualnej odpowiedzialności Skarbu Państwa musi być odniesione do przepisów kodeksu cywilnego, a w szczególności do art. 417 § 1 k.c.

Można jednak prezentować pogląd odmienny, że skoro w przepisach szczególnych nie uregulowano odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkodę wynikłą wskutek wydania i wykonania decyzji nieostatecznej, a odpowiedzialność tę przyjęto tylko w odniesieniu do decyzji ostatecznej, to brak podstaw do przypisania Skarbowi Państwa odpowiedzialności za skutki wadliwej decyzji nieostatecznej. O ile pierwszy pogląd zakłada, że art. 260 § 1 Ord.pod. jedynie egzemplifikuje odpowiedzialność Skarbu Państwa i nie może być interpretowany *a contrario*, o tyle drugi przyjmuje, że art. 260 § 1 Ord.pod. upoważnia do stwierdzenia, iż ustawodawca dopuścił odpowiedzialność Skarbu Państwa tylko w odniesieniu do szkód wyrządzonych decyzją ostateczną.

Podjmując szerzej ten problem należy zwrócić uwagę, że jego rozstrzygnięcie musi uwzględniać fakt obowiązywania w tym okresie art. 77 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny, charakteryzując znaczenie tego przepisu wskazał w uzasadnieniu wyroku z dnia 23 września 2003 r., że przepis ten nie oznacza tylko podniesienia na szczebel konstytucyjny zastanej przez Konstytucję regulacji odpowiedzialności za szkody wyrządzone przez władzę publiczną uregulowanej w kodeksie cywilnym. W przepisie tym wyraża się myśl ogólną, że 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 jednak nie wskazuje wyczerpująco ani jaka szkoda ma podlegać naprawieniu, ani nie rozstrzyga, co decyduje o wymagalnej przesłance bezprawności. Te kwestie muszą być zatem – co do zasady – uregulowane w ustawach.

Rozważając kwestię, jakie znaczenie ma art. 77 ust. 1 Konstytucji dla oceny „zastanego” w chwili wejścia w życie Konstytucji stanu prawnego regulującego odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa, Trybunał stwierdził m.in. że wejście w życie Konstytucji zmieniło sytuację. Po pierwsze, aktualne stało się pytanie, czy suma poszczególnych wypadków regulowanych w ustawodawstwie zwykłym wypełnia całość pola nakreślonego przez art. 77 ust. 1 Konstytucji. Dotychczas luki unormowania mogły być krytykowane tylko z aksjologicznego lub pragmatycznego punktu widzenia. Pojawienie się art. 77 Konstytucji wprowadziło jednak na szczeblu konstytucyjnym zasadę, że każda szkoda wyrządzona bezprawnym zachowaniem władzy publicznej powinna podlegać reperacji i poszkodowanemu służy w tym względzie prawo do jej domagania się, mające podstawę konstytucyjną. Wobec wąskiego ujęcia art. 160 i in. k.p.a., a także przepisów odszkodowawczych Ordynacji podatkowej oraz restryktywnych przesłanek art. 418 k.c., wypadki wyrządzenia szkody w bezprawny sposób przez władzę publiczną, wykraczające poza hipotezy tych wąsko ujętych wypadków, nie dawały, do momentu wejścia w życie Konstytucji, prawa do naprawienia szkody. Od chwili pojawienia się zasady konstytucyjnej wyrażonej w art. 77 następuje wprowadzenie hipotezy generalnej; każde wyrządzenie w bezprawny sposób szkody przez władzę publiczną daje konstytucyjne prawo do jej naprawienia. W tej sytuacji dotychczasowe normatywne wyodrębnienie poszczególnych hipotez obejmujących te sytuacje ujawnia się z jednej strony jako niepełne i z drugiej jako fragmentaryczne.

To stanowisko należy podzielić. W konsekwencji nie można przyjąć, aby we wskazanym okresie przejściowym uregulowanie wypadków odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez władzę publiczną w ustawodawstwie zwykłym była pełne i wyczerpujące, a jedynie regulacja mająca taki charakter upoważnia do wniosku, że pominięcie określonego zdarzenia wyrządzającego szkodę oznacza wyłączenie w tym wypadku odpowiedzialności.

W tym kontekście należy odnieść się do rozbieżności w orzecznictwie Sądu Najwyższego. Należy zauważyć, że we wszystkich orzeczeniach Sąd Najwyższy uznał, iż jeżeli w wyniku wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej, następnie uchylonej, okaże się, po ostatecznym zakończeniu postępowania, że powstała szkoda, która nie została zrekompensowana zwrotem nadpłaty, to taki stan faktyczny – z punktu widzenia konstytucyjnej zasady prawa do odszkodowania –

powinien rodzić odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa. Tak ocenił tę sytuację Sąd Najwyższy także w wyroku z dnia 19 listopada 2004 r., V CK 250/04, wyrażając wprawdzie pogląd, że Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem decyzji podatkowej nieostatecznej podlegającej kontroli instancyjnej, lecz wskazał zarazem, iż tylko zmiana przepisów Ordynacji podatkowej i przyznanie podatnikom prawa do pełnego odszkodowania może otworzyć drogę do żądania pełnej rekompensaty. W pozostałych orzeczeniach Sąd Najwyższy uznał, że ta droga jest otwarta, gdyż podstawę do dochodzenia pełnego odszkodowania daje art. 417 k.c. Do tego poglądu należy się przychylić.

Po pierwsze, nie można uznać za uzasadniony poglądu, że art. 417¹ § 2 k.c. wskazuje, iż odpowiedzialność Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez wydanie decyzji, także decyzji podatkowych, dotyczy tylko decyzji ostatecznych, co do których we właściwym trybie stwierdzono ich niezgodność z prawem. Przepis ten obowiązuje dopiero od dnia 1 września 2004 r. i z mocy art. 5 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw nie znajduje zastosowania do zdarzeń sprzed dnia 1 września 2004 r., takich zaś zdarzeń dotyczy zagadnienie prawne przedstawione przez Rzecznika Praw Obywatelskich. W stanie prawnym znajdującym zastosowanie do tych zdarzeń nie było odpowiednika art. 417¹ § 2 k.c. Obowiązywał wówczas art. 421 k.c., przepisy szczególne, m.in. art. 153 i 160 k.p.a., oraz art. 260 Ord.pod. Już wskazano, że po wejściu w życie Konstytucji nie można uznać, aby egzemplifikacja wypadków odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za szkody wyrządzone przez władzę publiczną w ustawodawstwie zwykłym była w okresie przejściowym, pełna i wyczerpująca, nie jest więc uzasadnione wnioskowanie *a contrario* z art. 260 § 1 Ord.pod. w odniesieniu do okresu sprzed dnia 1 września 2004 r.

Po drugie, nie jest w przekonujący sposób stanowisko, że decyzja nieostateczna nie może być traktowana jako niezgodna z prawem, skoro dopiero postępowanie odwoławcze ma ostatecznie przesądzić czy taka decyzja jest zgodna, czy sprzeczna z prawem. Należy zauważyć, że ocena bezprawności decyzji nieostatecznej może być dokonana dopiero po zakończeniu postępowania decyzją ostateczną. Dopiero wówczas będzie możliwe ustalenie, czy w wyniku wykonania decyzji nieostatecznej powstała szkoda, ustalenie jej rozmiarów przy uwzględnieniu zwrotu nadpłaty z oprocentowaniem, wreszcie – co najważniejsze – możliwa będzie

ocena, czy istnieje adekwatny związek przyczynowy między szkodą a wadliwościami decyzji nieostatecznej. Do czasu zakończenia postępowania decyzją ostateczną nie jest więc możliwe ustalenie przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa. W tej sytuacji nie zachodzi niebezpieczeństwo rozbieżności między oceną organu odwoławczego a oceną sądu w odniesieniu do wadliwości decyzji nieostatecznej. Nie zachodzi też obawa, aby sądy powszechne ingerowały w kompetencje organów administracyjnych.

Po trzecie, zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w uzasadnieniu wyroku z dnia 4 grudnia 2001 r., ustalony w tym wyroku nowy stan prawny w przedmiocie odpowiedzialności Skarbu Państwa – zarówno w warstwie konstytucyjnej (utrata mocy obowiązującej art. 418 k.c.), jak i w warstwie interpretacyjnej (nadanie nowego rozumienia art. 417 § 1 k.c.) – nie może być rozumiany jako stworzenie podstawy prawnej do dochodzenia roszczeń odszkodowawczych w odniesieniu do każdego wadliwego orzeczenia lub decyzji. Brak więc podstaw do przyjęcia stanowiska, że każde orzeczenie lub decyzja uchylona w toku instancji może być uznana za niezgodną z prawem i tym samym rodzącą odpowiedzialność odszkodowawczą. W uzasadnieniu postanowienia z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03, Sąd Najwyższy wskazał, że organ odwoławczy często uchyla orzeczenie lub decyzję z powodu odmiennej oceny stanu faktycznego, odmiennej wykładni przepisów prawa materialnego, odmiennej kwalifikacji przepisów regulujących zasady postępowania lub niewyjaśnienie wszystkich istotnych okoliczności faktycznych itp. Z tego względu nie można przyjąć, że każde wadliwe działanie organu pierwszej instancji może być kwalifikowane jako bezprawne, choćby było ono skorygowane przez instancję odwoławczą. Należy także zgodzić się z poglądem, że samo pojęcie bezprawności nie jest jednakowe na gruncie całego systemu prawa i nie każda nieprawidłowość może być kwalifikowana jako bezprawność. W szczególności nieprawidłowość w działaniu władzy publicznej może przybrać postać naruszeń konstytucyjnych praw i wolności, konstytucyjnych zasad funkcjonowania władzy publicznej, uchybień wymaganiom określonym w ustawach zwykłych, aktach wykonawczych (uchybień w sferze prawa materialnego i procesowego), jak i uchybień normom pozaprawnym, w różny sposób powiązanych z normami prawnymi. Jest oczywiste, że nie wszystkie te nieprawidłowości można kwalifikować jako przejaw bezprawności. W sferze odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za niezgodne z prawem

działanie władzy publicznej, przesłanka bezprawności oznacza naruszenie przez władzę publiczną przepisów prawa, przy czym nie każde naruszenie prawa będzie stanowiło podstawę odpowiedzialności odszkodowawczej, ale jedynie takie, które stanowiło warunek konieczny do powstania szkody i którego normalnym następstwem w danych okolicznościach jest powstanie szkody.

Tej oceny dokona sąd rozstrzygający o zasadności roszczenia odszkodowawczego po zakończeniu postępowania decyzją ostateczną. Wydanie decyzji ostatecznej umożliwi sądowi nie tylko ustalenie, w jakiej relacji pozostaje określone ostatecznie zobowiązanie podatkowe oraz kwota nadpłaty do rzeczywistego uszczerbku, lecz także ustalenie, czy wadliwość decyzji nieostatecznej stanowiła warunek konieczny dla powstania szkody.

Należy jednak podzielić stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w uzasadnieniu postanowienia z dnia 30 maja 2003 r., III CZP 34/03, że wiązanie odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa z wadliwościami nieostatecznej decyzji organów podatkowych, które noszą znamiona „rażącego naruszenia prawa”, nie znajduje przekonującego uzasadnienia, gdyż brak ku temu upoważnienia ustawowego. Nie bez znaczenia jest i to, że pojęcie istotności wady rozstrzygnięcia czy rażącego naruszenia prawa, ma charakter wybitnie uznaniowy.

Na marginesie należy zauważyć, że w uzasadnieniu wniosku Rzecznika wyraźnie zaznaczono, iż chodzi o odpowiedzialność za szkody wyrządzone wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji organu podatkowego, następnie uchylonej. Rzecz w tym, że istotnie uszczerbek majątkowy wiąże się z wykonaniem decyzji, a nie z faktem jej wydania. Nie oznacza to jednak, aby odpowiedzialność Skarbu Państwa wiązać z faktem wykonania decyzji, skoro wadliwością dotknięta jest decyzja nieostateczna, a nie jej wykonanie. Niemniej właśnie wykonalność decyzji nieostatecznych, w szczególności podatkowych i celnych, stawia z całą ostrością problem odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za szkody wywołane wydaniem wadliwej decyzji nieostatecznej, następnie uchylonej.

Po czwarte, nie można przejść do porządku nad argumentem podniesionym we wniosku Rzecznika, że wyłączenie odpowiedzialności Skarbu Państwa za szkody wyrządzone wydaniem i wykonaniem nieostatecznej decyzji podatkowej, następnie uchylonej, może prowadzić do swoistego paradoksu, gdyż strona, która nie wniesie odwołania od wadliwej decyzji podatkowej wydanej w pierwszej instancji (co może stanowić przyczynienie się do zwiększenia szkody), a następnie uzyska

stwierdzenie jej nieważności, będzie mogła dochodzić pełnego odszkodowania na podstawie art. 260 Ord.pod. Będzie więc ona w lepszej sytuacji niż strona, która takie odwołanie wniosła i doprowadziła do uchylecia wadliwej decyzji.

Po piąte, w ogólnym postępowaniu administracyjnym rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany decyzji, od której złożono odwołanie, tylko wyjątkowo. Zgodnie z art. 108 § 1 k.p.a., może to nastąpić, gdy jest to niezbędne ze względu na ochronę zdrowia lub życia ludzkiego albo dla zabezpieczenia gospodarstwa narodowego przed ciężkimi stratami bądź też ze względu na inny interes społeczny albo wyjątkowo ważny interes stron, z tym że w tym wypadku organ może żądać od strony stosownego zabezpieczenia. Organ odwoławczy uprawniony jest przy tym do wstrzymania natychmiastowego wykonania decyzji (art. 135 k.p.a.). Regułą jest więc, że do momentu uzyskania przez decyzję atrybutu ostateczności nie jest ona wykonywana. Odmienne rozwiązanie przyjął ustawodawca w odniesieniu do decyzji w sprawach podatkowych (art. 224 § 1 Ord.pod.), co do których regułą jest ich natychmiastowa wykonalność, wniesienie zaś środka odwoławczego nie wstrzymuje jej wykonania, z wyjątkiem decyzji regulujących skutki obejścia prawa podatkowego, jak też w wypadku, gdy odwołanie nie zostało rozpatrzone w terminie określonym w art. 139 § 3 Ord.pod.

W uzasadnieniu wniosku trafnie zwrócono uwagę, że w okresie przed dniem 1 września 2005 r. obowiązujące wówczas przepisy Ordynacji podatkowej nie przyznawały wystarczających gwarancji procesowych stronie postępowania podatkowego, która chciałaby się obronić przed negatywnymi skutkami wykonania nieostatecznej decyzji. Organ podatkowy miał jedynie uprawnienia wstrzymania wykonania decyzji, na wniosek strony lub z urzędu „ze względu na szczególnie ważny interes strony”, przy czym na odmowę nie przysługiwało zażalenie ani środek zaskarżenia do sądu administracyjnego. Wzmocnienie gwarancji procesowych przysługujących stronie nastąpiło dopiero w ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199). Wprawdzie została utrzymana zasada natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowych, jednak organ podatkowy, z urzędu lub na wniosek strony, zobowiązany jest wstrzymać wykonanie decyzji w całości lub w części w przypadku uzasadnionym ważnym interesem strony lub interesem społecznym (art. 224 § 2 Ord.pod.). Wniosek o wstrzymanie wykonania może być złożony przed wniesieniem odwołania, a na

postanowienie w sprawie wstrzymania przysługuje zażalenie i w konsekwencji podlega ono kontroli sądu administracyjnego. Organ podatkowy zobowiązany jest także 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 (art. 224a Ord.pod.).

Te rozwiązania obowiązują od dnia 1 września 2005 r., ich znaczenia nie można jednak przeceniać, mimo że z dniem 1 września 2005 r. nastąpiło wzmocnienie gwarancji procesowych dla strony postępowania podatkowego w zakresie przeciwdziałania skutkom wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej. Zasada wykonalności decyzji nieostatecznych została utrzymana w art. 224 § 1 Ord.pod., a więc nie można twierdzić, że ze względu na wzmocnienie gwarancji procesowych strony wydanie i wykonanie wadliwej decyzji nieostatecznej, nie może być uznane za działanie niezgodne z prawem. Wzmocnienie tych gwarancji sprawia jedynie, że strona ma większy niż przed dniem 1 września 2005 r. wpływ na wykonalność decyzji nieostatecznych, a więc jej działania lub zaniechania mogą być oceniane w płaszczyźnie art. 362 k.c.

Kontekst systemowy rozważanego zagadnienia prawnego nie uległ więc istotnej zmianie, jeśli zatem w postępowaniu podatkowym zasadą jest, że decyzja nieostateczna podlega wykonaniu, to przerzucenie na stronę tego postępowania ryzyka błędów organu pierwszej instancji kłóci się z poczuciem słuszności. Ryzyko to powinien ponosić podmiot, który ma największy wpływ na jego powstanie. Skoro Skarb Państwa czerpie korzyści z unormowania przyjmującego wykonalność decyzji nieostatecznych, to on powinien ponosić ryzyko negatywnych skutków tej regulacji. Taka w istocie myśl przyświecała rozwiązaniu zawartemu w art. 338 § 2 k.p.c. Strona, która egzekwuje należności na podstawie nieprawomocnego wyroku opatrzonego rygorem natychmiastowej wykonalności, musi się liczyć nie tylko z obowiązkiem zwrotu, lecz także z obowiązkiem wyrównania powstałej wskutek tego szkody.

Po szóste, do negatywnej odpowiedzi nie może prowadzić stwierdzenie, że przewidziany w art. 72-80 Ord.pod. zwrot nadpłaty z oprocentowaniem ma charakter kompensacyjny i w istocie ma stanowić rekompensatę nie tylko za niezgodne z prawem przetrzymywanie pieniędzy podatnika, lecz także za szkodę

spowodowaną wydaniem i wykonaniem wadliwej nieostatecznej decyzji podatkowej, z dniem 1 marca 2003 r. – ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387) – dokonano bowiem zmiany art. 78 § 3 Ord.pod. Zestawienie treści zawartej w art. 78 § 3 pkt 1 i 2 mogłoby wskazywać, że oprocentowanie nadpłaty przewidziane w art. 78 § 3 pkt 1 Ord.pod. stanowi odszkodowanie za szkodę poniesioną przez podatnika w wyniku wydania wadliwej decyzji organu podatkowego. Taki pogląd wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., IV CK 284/05 (nie publ.), nie można go jednak podzielić z następujących powodów.

Zgodnie z art. 78 § 3 pkt 1 Ord.pod., oprocentowanie przysługuje – co do zasady – od dnia powstania nadpłaty, natomiast z art. 78 § 3 pkt 2 Ord.pod. wynika, że jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji, oprocentowanie przysługuje od dnia wydania decyzji o zmianie lub uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji i to tylko wówczas, gdy nadpłata nie została zwrócona w terminie. Wynika z tego, że okres, za który przysługuje oprocentowanie, jest dla strony korzystniejszy, jeżeli organ podatkowy przyczynił się do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia jego decyzji przez organ odwoławczy.

Nie ulega wątpliwości, a potwierdził to Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 września 2003 r., K 20/02, że przyjęcie w art. 77 ust. 1 Konstytucji zasady pełnego odszkodowania w wypadku szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie władzy publicznej nie ogranicza swobody ustawodawcy w odmiennym określeniu zakresu odszkodowania w szczególnych sytuacjach, jeżeli ta odmienność znajduje uzasadnienie w innych wartościach konstytucyjnych. Powstaje więc pytanie, czy przy założeniu, że oprocentowanie nadpłaty ma charakter odszkodowawczy, istotnie mamy do czynienia ze szczególną regulacją w rozumieniu art. 421 k.c. Pogląd ten nie jest uzasadniony, gdyż rozmiar oprocentowania określony w art. 78 § 3 pkt 1 i 2 Ord.pod. nie jest w ogóle uzależniony od rzeczywistych rozmiarów szkody poniesionej przez stronę, a więc – co oczywiste – może być niższy niż szkoda. Można wprawdzie stwierdzić, że oprocentowanie nadpłaty jest swego rodzaju ryczałtem odszkodowawczym, kompensującym szkodę i wyłączającym dalsze odszkodowanie, to jednak byłoby to odstępstwo od zasad ogólnych, z których wynika, iż możliwość żądania odsetek –

niewątpliwie o charakterze kompensacyjnym – nie wyłącza możliwości żądania odszkodowania uzupełniającego. Nie ulega przy tym wątpliwości, że art. 72-80 Ord.pod. nie wyłączają możliwości żądania odszkodowania na podstawie art. 260 § 1 Ord.pod. za szkody wynikające z decyzji ostatecznych. Brak uzasadnionych racji, aby art. 72-80 Ord.pod. miały wyłączać możliwość żądania odszkodowania za szkody wynikające z decyzji nieostatecznych.

Po siódme, Sąd Najwyższy, przyjmując w wyroku z dnia 19 listopada 2004, V CK 250/04, że Skarb Państwa nie ponosi odpowiedzialności odszkodowawczej w związku z wydaniem decyzji podatkowej nieostatecznej podlegającej kontroli instancyjnej, odniósł to stanowisko do stanu sprzed dnia 1 września 2004 r. Stwierdził przy tym, że tylko zmiana przepisów Ordynacji podatkowej i przyznanie podatnikowi prawa dochodzenia pełnego odszkodowania może otworzyć drogę do uzyskania większej rekompensaty za szkody spowodowane wydaniem i wykonaniem decyzji nieostatecznej, niż to wynika z art. 72-80 Ord.pod. Sąd Najwyższy stwierdził więc, że w przepisach Ordynacji podatkowej nie ma pozytywnego unormowania przyznającego podatnikowi roszczenie o wynagrodzenie szkody spowodowanej wydaniem i wykonaniem decyzji nieostatecznej, uznając tym samym, że tylko wyraźna regulacja w tym przedmiocie daje możliwość udzielenia odpowiedzi pozytywnej. Należy przy tym zauważyć, że w sprawie tej nie podniesiono kwestii niekonstytucyjności przepisów Ordynacji podatkowej, co jest zrozumiałe, gdyż Trybunał pełni funkcję "ustawodawcy negatywnego", a więc problem konstytucyjności przepisów Ordynacji podatkowej w tym zakresie mógłby być rozważany tylko wówczas, gdyby w ramach art. 72-80 zamieszczono wyraźne postanowienie, iż nadpłata z oprocentowaniem stanowi wynagrodzenie szkody poniesionej przez wydanie i wykonanie nieostatecznej decyzji podatkowej, następnie uchylonej. Takiego postanowienia Ordynacja podatkowa nie zawiera, a więc trudno rozważać jej zgodność z Konstytucją. Trzeba też podnieść, że w omawianej sprawie Sąd Najwyższy nie rozważał, czy art. 417 § 1 k.c. w związku z art. 77 ust. 1 Konstytucji może stanowić podstawę prawną odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za szkody wyrządzone wydaniem i wykonaniem decyzji nieostatecznej, następnie uchylonej.

Przytoczone wyżej argumenty uzasadniają udzielenie w tym przedmiocie odpowiedzi pozytywnej. Z tych względów Sąd Najwyższy podjął uchwałę, jak na

wstępie (art. 1 pkt 1 lit. b w związku z art. 60 § 2 i art. 61 § 1 ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym, Dz.U. Nr 240, poz. 2052 ze zm.).