



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
IV kadencja
Prezes Rady Ministrów
SSP – 140 – 79(4)/04

Warszawa, 13 sierpnia 2004 r.

Pan
Józef Oleksy
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

Przedkładam **stanowisko Rządu** wobec senackiego projektu ustawy

**- o zmianie ustawy – Ordynacja
podatkowa (druk nr 3019).**

Jednocześnie informuję, że Rada Ministrów upoważniła Ministra Finansów do reprezentowania Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych.

(-) Marek Belka

Stanowisko Rządu

w sprawie senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk 3019).

Niniejszy projekt zakłada wprowadzenie zmiany do art. 260 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.¹⁾), polegającej na usunięciu z tego przepisu wyrazu „rzeczywistej” odnoszącego się do szkody, którą poniosła strona wskutek wydania wadliwej decyzji. Zdaniem wnioskodawców po dokonaniu projektowanej nowelizacji – stronie, która poniosła szkodę na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono nieważność tej decyzji, będzie służyć odszkodowanie za poniesioną szkodę, nie zaś jak w dotychczasowym stanie prawnym – jedynie za szkodę rzeczywistą. Niniejszy projekt jest uzasadniany koniecznością uniknięcia ewentualnych wątpliwości w tym zakresie w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego.

Zgodnie z art. 260 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa stronie, która poniosła szkodę na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono nieważność tej decyzji, służy odszkodowanie za poniesioną rzeczywistą szkodę, chyba że przesłanki, które uzasadniają uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności, powstały z winy strony.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 września 2003 r., sygn. akt K 20/02 (Dz. U. Nr 170, poz. 1660) orzekł, że art. 160 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.) oraz art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej w części ograniczającej odszkodowanie za **niezgodne z prawem** działanie organu władzy publicznej do rzeczywistej szkody, są niezgodne z art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.

Powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego znosi ograniczenie odpowiedzialności odszkodowawczej do rzeczywistej szkody (*damnum emergens*) w przypadku niezgodnego z

¹⁾ Zmiany wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 1997 r. Nr 160, poz. 1083, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, z 1999 r. Nr 11, poz. 95 i Nr 92, poz. 1062, z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, Nr 116, poz. 1216, Nr 120, poz. 1268 i Nr 122, poz. 1315, z 2001 r. Nr 16, poz. 166, Nr 39, poz. 459, Nr 42, poz. 475, Nr 110, poz. 1189, Nr 125, poz. 1368 i Nr 130, poz. 1452, z 2002 r. Nr 89, poz. 804, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271 i Nr 169, poz. 1387, z 2003 r. Nr 130, poz. 1188, Nr 137, poz. 1302, Nr 170, poz. 1660, Nr 228, poz. 2255 i 2256 oraz z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 64, poz. 593, Nr 68, poz. 623, Nr 91, poz. 868, Nr 93, poz. 894, Nr 116, poz. 1205, Nr 122, poz. 1288, Nr 123, poz. 1291 i Nr 146, poz. 1546.

prawem działania organu władzy publicznej (organu podatkowego) rozszerzając możliwość wystąpienia z roszczeniem odszkodowawczym także o utracone korzyści (*lucrum cessans*). *A contrario*, w przypadku zgodnego z prawem działania organu władzy publicznej (organu podatkowego) odpowiedzialność odszkodowawcza jest nadal ograniczona do rzeczywistej szkody. Poza tym, odpowiedzialność odszkodowawcza organu podatkowego jest nadal w całości wyłączona, zgodnie z art. 260 § 1 Ordynacji *in fine*, jeżeli przesłanki uzasadniające uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności powstały z winy strony.

Z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego (pkt 4.5) wynika, że *„Od momentu pojawienia się zasady konstytucyjnej art. 77 następuje wprowadzenie hipotezy generalnej: każde (a nie tylko jak wcześniej: wyraźnie wskazane w ustawie zwykłej) 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.*

A zatem, wyrok Trybunału Konstytucyjnego implementuje do art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej, mającą genezę w normie konstytucyjnej, przesłankę – nielegalności działania organu, wpływającą na zakres odpowiedzialności odszkodowawczej. Istota związanego z tym problemu polega na tym, iż ta „nowa” przesłanka odpowiedzialności odszkodowawczej nie występuje samodzielnie, ale nakłada się na przesłanki wymienione już w treści art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. uchylenie decyzji w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzenie nieważności decyzji.

Istnienie przesłanek do stwierdzenia nieważności decyzji, wymienionych w art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej, oznacza niezgodne z prawem działanie organu podatkowego. Przesłanki i zakres pełnej odpowiedzialności odszkodowawczej organu nie budzą tu żadnych wątpliwości.

Instytucja wznowienia postępowania generalnie nie polega jednak na niezgodności z prawem działania organu władzy publicznej. Przesłanki wznowienia postępowania, określone w art. 240 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, stanowią kwalifikowaną wadliwość postępowania poprzedzającego wydanie decyzji. Przesłanki stanowiące podstawę wznowienia postępowania można podzielić na trzy grupy: niezgodne z prawem działanie organu podatkowego, wina strony postępowania oraz działanie (zaniechanie działania) podmiotów trzecich.

Tylko w części przesłanek wznowienia postępowania, z katalogu określonego przez art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej, może wystąpić element niezgodny z prawem działania organu podatkowego, gdy:

- dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe,
- decyzja wydana została w wyniku przestępstwa.
- decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130-132,
- strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu,
- decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu.

Równie dobrze, niektóre z wymienionych powyżej okoliczności skutkujących wznowieniem postępowania mogą powstać z winy strony postępowania, co całkowicie wyłącza wówczas odpowiedzialność odszkodowawczą organu. Część z tych okoliczności może też powstać w wyniku działania czynników zewnętrznych, niezależnych nie tylko od strony postępowania ale także od organu podatkowego np. w wyniku działalności osób trzecich (nie chodzi tu o osoby trzecie odpowiadające na gruncie Ordynacji podatkowej za zobowiązania podatkowe). Należy zauważyć, że w katalogu art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej są też przesłanki wznowienia postępowania, które ze swej istoty w żaden sposób nie wiążą się z działalnością organu podatkowego prowadzącego postępowanie:

- decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji,
- decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

Zasadniczo, do tej grupy przesłanek należałoby też zaliczyć sytuację, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, a nie znane organowi, który wydał decyzję; w praktyce dość często występującej w postaci zatajenia dowodu w sprawie lub otrzymania informacji od obcych władz podatkowych lub organów ścigania.

Wprowadzając zmiany do art. 260 § 1 Ordynacji należy w pełni uwzględnić treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Należy podkreślić, iż wpływa on na przesłanki i zakres odpowiedzialności organu podatkowego poprzez „nowy” kwalifikator odpowiedzialności

odszkodowawczej w postaci „niezgodnego z prawem działania organu”. Odnosząc ten kwalifikator do treści przepisu art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej, należy stwierdzić, że:

- a) poniesienie przez stronę szkody na skutek wydania decyzji, której następnie stwierdzono nieważność uprawnia do dochodzenia rzeczywistej straty i utraconych korzyści,
- b) poniesienie przez stronę szkody na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania, a przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania powstały w wyniku niezgodnego z prawem działania organu podatkowego, uprawnia do dochodzenia rzeczywistej straty i utraconych korzyści,
- c) poniesienie przez stronę szkody na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania, a przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania powstały niezależnie od działania organu podatkowego, uprawnia do dochodzenia wyłącznie rzeczywistej straty,
- d) poniesienie przez stronę szkody na skutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono nieważność decyzji, a przesłanki uzasadniające uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności powstały z winy strony, nie daje stronie żadnych uprawnień odszkodowawczych wobec organu podatkowego.

Uznanie, co czyni przedmiotowy projekt, że w przypadku opisanym w pkt c) strona ma uprawnienie do dochodzenia rzeczywistej straty i utraconych korzyści stanowiłoby wykładnię rozszerzającą przepisu art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Przykładowo, nie można zaakceptować sytuacji, w której organ podatkowy, a w konsekwencji budżet, odpowiadałby za pełną szkodę (rzeczywista strata i utracone korzyści), gdy decyzję uchylono po wznowieniu postępowania z przyczyn określonych w art. 240 § 1 pkt 1 lub 2 Ordynacji podatkowej tj. po stwierdzeniu przez sąd przestępstwa fałszerstwa dokumentu (dowodu w sprawie) przez osoby trzecie, fałszywych zeznań świadków, biegłych lub tłumacza itp. Zaznaczyć przy tym należy, że organy podatkowe nie mają uprawnień ani możliwości samodzielnego rozstrzygnięcia tych zagadnień. W takim przypadku nie można organowi podatkowemu przypisać przyczynienia się do powstania przesłanek wznowienia postępowania.

W uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego (pkt 4.6) co prawda stwierdza się, że *„Nie ma zatem wątpliwości, że sytuacje, o których mowa w art. 160 § 1 k.p.a. i art. 260 ordynacji podatkowej, są postacią wyrządzenia szkody przez władzę publiczną par excellence,*

i że mają charakter bezprawnego wyrządzenia szkody. Co więcej: są to sytuacje, w których bezprawność jest szczególnie widoczna, albowiem ujawniana w ramach nadzwyczajnych procedur administracyjnych w kwalifikowany sposób.” Poprzestanie na takiej konkluzji mogłoby uzasadniać akceptację przedmiotowego projektu. Ale jednocześnie w pkt 2.5 uzasadnienia Trybunał Konstytucyjny wywodzi: *„Po trzecie, należy podkreślić, że funkcje kompensacyjne są tradycyjnie realizowane przez różnorodne mechanizmy odpowiedzialności odszkodowawczej, dla której zasada pełnego odszkodowania pozostaje jedynie zasadą kierunkową, i z całą pewnością nie wyczerpuje wszystkich możliwości (wynikających z rozmaitych sytuacji i stanów faktycznych). Po czwarte, nawet na gruncie zasady pełnego odszkodowania nie można a priori wykluczyć dopuszczalności zróżnicowanych (także poprzez ustawodawstwo zwykłe) mechanizmów miarkowania odszkodowania ze względu na powszechnie uznawane i wręcz konieczne sposoby dyferencjacji kompensacji. Mogą być one związane z naturą powiązań kauzalnych i przyczynieniem poszkodowanego, zasadami słuszności, rodzajem szkody (szkoda majątkowa czy krzywda niemajątkowa), a nawet rodzajem chronionego interesu oraz realizacją zasady równego traktowania podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji prawnej. Ocena konstytucyjności rozwiązania kompensacyjnego przyjętego na poziomie ustawy zwykłej nie może więc się sprowadzać do prostego, mechanicznego ustalenia, czy w jego ramach dochodzi do urzeczywistnienia zasady pełnego odszkodowania.”* Konkludując powyższe, w pkt 5.3 uzasadnienia Trybunał Konstytucyjny stwierdza: *„Przyjęcie co do zasady pełnego odszkodowania w analizowanych wypadkach nie ogranicza jednak swobody ustawodawcy odmiennego określenia zakresu odszkodowania w szczególnych sytuacjach, o ile znajdzie to uzasadnienie w innych wartościach konstytucyjnych. Jak wskazano bowiem wyżej art. 77 ust. 1 posługuje się formułą ogólną i niedookreśloną, która nie wyklucza dyferencjacji obowiązku kompensacyjnego. Nie można więc a priori wykluczyć, że w ramach przyszłych regulacji związanych z odpowiedzialnością władzy publicznej nie wystąpią tak istotne przesłanki ograniczenia odszkodowania, które teoretycznie mogą być uznane za uzasadnione w świetle aksjologii systemu prawnego wywiedzionej z Konstytucji.”*

Senacki projekt zmiany art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej zakłada, iż strona może wystąpić z roszczeniem odszkodowawczym w każdym przypadku, gdy poniosła szkodę wskutek wydania decyzji, która następnie została uchylona w wyniku wznowienia postępowania lub stwierdzono nieważność tej decyzji, z jednym tylko wyjątkiem, gdy

przesłanki uzasadniające uchylenie decyzji lub stwierdzenie jej nieważności, powstały z winy strony. Nie przewiduje się więc tu żadnej dyferencjacji kompensacyjnej.

Proponowana zmiana nie budzi żadnych zastrzeżeń w odniesieniu do zakresu odszkodowania związanego z zastosowaniem trybu stwierdzenia nieważności decyzji.

Nie można jednak zaakceptować zrównania w zakresie granic odszkodowania trybów stwierdzenia nieważności i wznowienia postępowania. Roszczenie odszkodowawcze za utracone korzyści powinno być zagwarantowane, w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego, wtedy gdy organ działał niezgodnie z prawem, co w zakresie przesłanek wznowienia postępowania nie jest zasadą. Nie można uznać, że przesłanki wznowienia postępowania, jeżeli nie powstały z winy strony, są zawsze wynikiem niezgodnego z prawem działania organu podatkowego. Takie bezwzględne rozumienie przesłanek wznowienia postępowania jako postaci „bezpprawności” generalnie podważałoby systemową celowość odrębnego istnienia trybu wznowienia postępowania oraz trybu stwierdzenia nieważności decyzji. Jakkolwiek zasada pełnego odszkodowania powinna funkcjonować również w związku z uchyleniem decyzji w wyniku wznowienia postępowania to jednak - na zasadzie wyjątku - w tym zakresie roszczenie o wyrównanie utraconych korzyści powinno być wykluczone w tych przypadkach, w których organ podatkowy nie przyczynił się (swoim działaniem czy zaniechaniem) do powstania przesłanki wznowienia postępowania, a więc brak jest elementu bezpprawności w rozumieniu art. 77 ust. 1 Konstytucji RP. Takie zróżnicowanie mechanizmu odpowiedzialności odszkodowawczej uzasadnia więc bezpośrednio treść art. 77 ust. 1 Konstytucji RP oraz konstytucyjna zasada równowagi budżetowej.

Między innymi z tych względów zachowany winien zostać odrębny tryb roszczeń odszkodowawczych normowany w art. 260 i art. 261 ustawy – Ordynacja podatkowa. Wydaje się też, że rozstrzygnięcie w I instancji spraw odszkodowawczych przez organy podatkowe wyższego stopnia, może sprzyjać szybszemu orzekaniu należnych odszkodowań (zaznaczyć należy, że przepis art. 261 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa skutecznie zapobiega przewlekłości tego postępowania), stanowi ważny element nadzoru nad podległymi organami wydającymi wadliwe decyzje oraz przyczynia się do uniknięcia kosztów, które powstałyby w razie rozstrzygnięcia tych spraw przed sądem powszechnym już na etapie I instancji.

Projekt senacki, w art. 2 zakłada retroatywne działanie przepisu art. 260 § 1 Ordynacji podatkowej. Należy jednak zwrócić uwagę, iż Trybunał Konstytucyjny w licznych

orzeczeniach negatywnie oceniał działanie przepisów prawa podatkowego z mocą wsteczną. Za taką sytuację należałoby uznać rozwiązanie zawarte w projektowanym art. 2.

Przyznać należy, że kwestia związana z wyrokiem interpretacyjnym Trybunału Konstytucyjnego wymaga zmian legislacyjnych. Stosowne zmiany kompleksowo normujące tę kwestię w kierunku wskazanym powyżej, zostaną przedstawione w najbliższym czasie w projekcie zmiany ustawy – Ordynacja podatkowa. W niniejszym projekcie Wnioskodawca proponuje jednak, niczym nieuzasadnioną, rozszerzającą wykładnię wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Dlatego też Rada Ministrów wyraża **negatywne stanowisko** w kwestii wprowadzenia rozwiązań w senackim projekcie i **wnosi o odrzucenie senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa**.

RL-0303-120/04

Opinia indywidualna

prof. dr hab. Cezarego Kosikowskiego, Przewodniczącego Rady Legislacyjnej
o projekcie stanowiska Rządu w sprawie senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy –
Ordynacja podatkowa (druk nr 3019)

1. Podzielam stanowisko zajęte w sprawie i wyrażone w piśmie Ministra Finansów z dnia 21 bm. Również w moim przekonaniu Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 23 września 2003 r. (K 20/02, Dz. U. Nr 170, poz. 1660) odniósł się tylko do sytuacji, gdy organ podatkowy działał niezgodnie z prawem. Nie można zatem każdego uchylecia decyzji na skutek wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji opierać na niezgodnym z prawem działaniu organu podatkowego.
2. Zdarzeń powodujących powstanie szkody jest wiele (patrz szerzej C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa - Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 674-675), a tylko dwa z nich (właśnie uchylecie decyzji w wyniku wznowienia postępowania oraz stwierdzenie nieważności decyzji) wymagają eliminacji decyzji obciążonej wadami.
3. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego został opublikowany w Dzienniku Ustaw w dniu 30 września 2003 r. i z tą datą wszedł w życie. To zaś oznacza, że zakres odpowiedzialności odszkodowawczej nie dotyczy szkód powstałych przed dniem 17 października 1997 r. Zakres kompensaty szkód powstałych przed datą wejścia w życie Konstytucji RP obejmuje nadal jedynie szkodę rzeczywistą. Projekt senacki ma więc poważną wadę, gdy zakłada w art. 2, że projektowana ustawa ma zastosowanie do szkód powstałych od dnia 17 października 1997 r. W licznych swych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie negatywnie oceniał działanie przepisów prawa podatkowego z mocą wsteczną, a za taką sytuację należałoby uznać rozwiązanie zawarte w art. 2 projektu senackiego. O tę uwagę warto byłoby rozszerzyć stanowisko Rządu w przedmiotowej sprawie.

Wiceprzewodniczący Rady Legislacyjnej


prof. dr hab. Stanisław GEMBINER