



Sprawa: w sprawie możliwości uzyskania prejudykату w celu zainicjowania postępowania w przedmiocie naprawienia szkody za niezgodne z prawem działanie organu podatkowego

Znak sprawy: DTS3.055.1.2024

Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

dr hab. Marcin Wiącek, prof. UW
Rzecznik Praw Obywatelskich

Odpowiedź na wystąpienie

Szanowny Panie Rzeczniku,

odpowiadając na pismo z 11 lipca 2024 r. znak: V.511.462.2023.KB w sprawie możliwości uzyskania prejudykату w celu zainicjowania postępowania w przedmiocie naprawienia szkody za niezgodne z prawem działanie organu podatkowego, przedstawiam poniżej następujące stanowisko.

Na wstępie pragnę poinformować, że podtrzymuję argumentację przedstawioną w powołanym w wystąpieniu piśmie Ministerstwa Finansów z 6 czerwca 2024 r. znak: DOP8.055.1.2024.

1. Wskazane w wystąpieniu względy uzasadniają w Pana ocenie stwierdzenie, że regulacje art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹ w obecnym kształcie utrudniają uzyskanie prejudykату potwierdzającego, że ostateczna decyzja podatkowa wydana została z naruszeniem prawa, co jest niezbędne do uzyskania odszkodowania za szkodę wyrządzoną ostateczną decyzją podatkową. Bez tego prejudykату wykluczona jest skuteczna ochrona praw majątkowych na drodze sądowej. Sąd orzekający o roszczeniu odszkodowawczym jest bowiem związany rozstrzygnięciem stwierdzającym wydanie ostatecznej decyzji z naruszeniem prawa.

Według Pana oceny obecny kształt Ordynacji podatkowej prowadzi do istotnego zawężenia możliwości realizacji przez podatnika jego praw podmiotowych –

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.).

tj. prawa do sądu oraz prawa uzyskania odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Oba prawa mają jednocześnie wymiar zasad ustrojowych. Stanowią one konieczny element idei demokratycznego państwa prawnego i jednocześnie instytucjonalną gwarancją zasady legalizmu.

2. Tryb stwierdzenia nieważności decyzji jest nadzwyczajnym trybem wzruszania decyzji, stanowiącym odstępstwo od określonej w art. 128 Ordynacji podatkowej zasady trwałości decyzji. Zgodnie z tą zasadą, decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie (tj. Ordynacji podatkowej) oraz w ustawach podatkowych. Zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, służy ochronie ogólnego porządku prawnego i chroni przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw podatkowych.
3. Przepis art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej określa czasową granicę możliwości uruchomienia procedury stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, powyżej której prowadzenie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest niedopuszczalne. Przepis ten stanowi, że organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli w szczególności żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji. Okoliczność, o której mowa w art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, uwzględnia się również w zakresie wszczęcia postępowania z urzędu, co wynika z § 2 tego artykułu.

Termin określony w art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej ma charakter materialny, ponieważ jego upływ powoduje wygaśnięcie uprawnienia do zgłoszenia żądania wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Termin ten nie podlega też przywróceniu. Powyższy przepis pozwala na eliminację wadliwych decyzji w całym okresie 5-letnim istnienia zobowiązania podatkowego.

Odmowa wszczęcia postępowania po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji ostatecznej oznacza, że organ nie może badać zasadności wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji, czyli analizować treści decyzji pod kątem wystąpienia wad określonych w art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej, skutkujących stwierdzeniem jej nieważności.

Sytuacja taka będzie również miała miejsce, gdy w obrocie prawnym pozostanie decyzja ostateczna obciążona wadą określoną w art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej, na mocy której strona nabyła prawa (np. nadpłata, umorzenie zaległości podatkowej). Organ nie będzie mógł analizować treści takiej decyzji pod kątem wystąpienia wad określonych w art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej i wszcząć postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji ostatecznej. Granice czasowe możliwości uruchomienia procedury stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej dotyczą więc również decyzji korzystnych dla podatnika.

Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku z wyroku z 30 marca 2023 roku (I SA/Go 2/23): *„Możliwość stwierdzenia nieważności decyzji jest wyjątkiem od reguły poszanowania trwałości ostatecznej decyzji administracyjnej, która rozstrzyga o prawach strony. Regułę trwałości decyzji uzasadniają wspomniane wyżej konstytucyjne zasady pewności prawa i zaufania obywatela do państwa.*

Wylimitowanie decyzji z obrotu prawnego moze nastapic w konkretnych sytuacjach przewidzianych w ustawach, w tym m.in. w art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, tj. w sytuacji jej wydania z razacym naruszeniem prawa. Uzasadnieniem konstrukcji prawnych, ktorych celem jest wylimitowanie z obrotu wadliwej decyzji, jest wyrazona w art. 7 Konstytucji zasada praworzadnosci (legalizmu). Rezultatem zastosowania takich konstrukcji jest przywrócenie stanu zgodnego z prawem, a co najmniej eliminacja stanu niezgodnego z prawem. Odstępstwa od zasady trwałości decyzji ostatecznej (do ktorych trzeba zaliczyć mozliwość stwierdzenia nieważności decyzji) nie powinny naruszać wynikajacych z art. 2 Konstytucji zasad bezpieczenstwa prawnego oraz ochrony zaufania jednostki do panstwa i stanowionego przez nie prawa”.

Potrzeba stabilności stosunków prawnych jest również akcentowana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przykładowo w pkt 37 wyroku z dnia 9 kwietnia 2024 r., Profi Credit Polska (C 582/21, EU:C:2024:282) TSUE stwierdził: „W tym względie należy przypomnieć znaczenie zasady powagi rzeczy osądzonej zarówno w unijnym, jak i w krajowych porządkach prawnych. Dla zapewnienia stabilności prawa i stosunków prawnych, jak też prawidłowego administrowania wymiarem sprawiedliwości, jest bowiem kluczowe, aby orzeczenia sądowe, które stały się prawomocne po wyczerpaniu przysługujących środków odwoławczych lub po upływie przewidzianych dla tych środków terminów, były niepodważalne (wyroki: z dnia 6 października 2015 r., Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 17 maja 2022 r., Ibercaja Banco, C-600/19, EU:C:2022:394, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).”²

4. Przepis art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej wprowadza zatem odstępstwo od zasady trwałości decyzji i dopuszcza mozliwość wzruszenia decyzji w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, które podlega ograniczeniu czasowemu. W okresie 5 lat od dnia doręczenia decyzji ostatecznej podatnik ma mozliwość uzyskania potwierdzenia, że decyzja wydana została z naruszeniem prawa, co stanowi prejudykat otwierający stronie drogę do ubiegania się o ewentualne roszczenia odszkodowawcze w ramach odrębnego postępowania na drodze cywilnej. Na gruncie Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego (art. 260 Ordynacji podatkowej).

Pragnę zwrócić uwagę, że termin 5 letni, o którym mowa art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, jest tożsamy z podstawowym terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. W praktyce jednak termin, o którym mowa art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, pozwala na uzyskanie prejudykatu także po upływie podstawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w konkretnych przypadkach nawet kilka lat po upływie podstawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Początek biegu terminu wyznacza bowiem doręczenie decyzji ostatecznej, a ta moze być wydana nawet w piątym roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Termin na uzyskanie prejudykatu, dłuższy niż termin przedawnienia zobowiązania podatkowego jest terminem rozsądnym, który nie moze być

² Podobne tezy są zawarte w następujących wyrokach TSUE: z dnia 16 lipca 2020 r., UR (C 424/19, EU:C:2020:581, pkt 22); z dnia 4 marca 2020 r., Telecom Italia (C 34/19, EU:C:2020:148, pkt 64); z dnia 11 września 2019 r., Călin (C 676/17, EU:C:2019:700, pkt 26); oraz z dnia 3 września 2009 r., Fallimento Olimpiclub (C 2/08, EU:C:2009:506, pkt 22).

uznany za zbyt krótki. W tym kontekście warto zauważyć, że w niektórych sprawach Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej uznał terminy przedawnienia wynoszące trzy lata (wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth, C 542/08, EU:C:2010:193, pkt 28) lub dwa lata (wyrok z dnia 15 grudnia 2011 r., Banca Antoniana Popolare Veneta, C 427/10, EU:C:2011:844, pkt 25) za zgodne z zasadą skuteczności³.

Obowiązujące obecnie regulacje art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej są zgodne ze standardami konstytucyjnymi, a w szczególności z powołanym art. 45 ust. 1 Konstytucji RP oraz z art. 77 ust. 2 Konstytucji RP. Konstytucja RP w art. 45 ust. 1 stanowi, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Z kolei z art. 77 ust. 2 wynika, że ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw.

Zakreślenie czasowej granicy możliwości uruchomienia procedury stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, powyżej której prowadzenia takiego postępowania jest niedopuszczalne, nie narusza prawa do sądu, ani nie zamyka drogi sądowej do dochodzenia odszkodowania za szkodę wyrządzoną ostateczną decyzją podatkową. Podatnicy mają zapewniony dostęp do skutecznej procedury prejudycjalnej w sprawie o odszkodowanie. W okresie 5 lat od dnia doręczenia decyzji ostatecznej podatnik ma możliwość uzyskania potwierdzenia, że decyzja wydana została z naruszeniem prawa. Od woli podatnika zależy natomiast czy z tego prawa skorzysta w tym okresie.

5. Jak podkreślono w piśmie Ministerstwa Finansów z 6 czerwca 2024 r. znak: DOP8.055.1.2024 Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie przyjmował, że nieograniczona w czasie wzruszalność ostatecznych decyzji administracyjnych nie jest zasadą konstytucyjną, a brak jakiegokolwiek terminu stwierdzenia nieważności decyzji wydanej zwłaszcza z rażącym naruszeniem prawa, powoduje znaczące ograniczenie stabilności ostatecznych decyzji administracyjnych w stosunku do prawomocnych orzeczeń sądowych (por. wyrok TK z 22 lutego 2000 r., sygn. SK 13/98). Trybunał wskazywał też, że ograniczenia czasowe są konieczne z uwagi na wartość, którą jest stabilność stosunków prawnych oraz rosnące z czasem trudności dowodowe w prowadzeniu ewentualnego nadzwyczajnego postępowania weryfikacyjnego (por. wyrok z 15 maja 2000 r., sygn. SK 29/99).

Z kolei w wyroku z 12 maja 2015 r., sygn. P 46/13, Trybunał Konstytucyjny wywiódł, że niezbędne jest ustanowienie odpowiednich granic dopuszczalności stwierdzenia nieważności decyzji. Trybunał Konstytucyjny odwołał się do wyroku Trybunału z 28 lutego 2012 r. o sygn. K 5/11, w którym podkreślono, że trwałość decyzji organów władzy publicznej nie może być pozorna. Taka pozornosc występowałaby nie tylko, jeżeli ustawodawca nie przewidywałby ograniczeń wzruszalności ostatecznych decyzji, ale również jeżeli ograniczenia te nie są wystarczające dla zachowania zasady zaufania obywatela do państwa i zasady pewności prawa. Ustawodawca nie może z jednej strony deklarować trwałości decyzji z uwagi na jej ostateczność, a z drugiej strony przewidywać, nieograniczoną terminem, możliwość wzruszania decyzji, na podstawie której strona nabyła prawo lub ekspektatywę (por. też wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10). Trybunał stwierdził również, że prawomocność jest sama w sobie

³ Wyrok TSUE z dnia 20 grudnia 2017 r., Caterpillar (C 500/16, ECLI:EU:C:2017:996, pkt 42).

wartością konstytucyjną, a ochrona prawomocności ma zakotwiczenie w art. 7 Konstytucji RP, tj. w zasadzie praworządności (wyrok TK z 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06).

Przyjęcie zatem w art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej pięcioletniego terminu na złożenie wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej, który to termin uwzględnienia specyfikę spraw podatkowych, nie narusza Konstytucji RP.

6. Zestawiając w wystąpieniu regulacje Kodeksu postępowania administracyjnego z regulacjami Ordynacjami podatkowej należy zauważyć, że przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego⁴ określają dwa terminy, które determinują formę rozstrzygnięcia organu administracji publicznej w tej materii. Pierwszy termin - 10 - letni (art. 156 § 2 K.p.a.) związany jest z możliwością zainicjowania postępowania, które umożliwia stwierdzenie nieważności kwestionowanej decyzji. Drugi termin, 30-letni, określa cezurę czasową po upływie której wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji nie jest już możliwe (art. 158 § 3 K.p.a.). Regulacje te przyjęte zostały w ramach nowelizacji⁵ będącej wykonaniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 maja 2015 r. sygn. P 46/13 (modyfikacja terminu, w jakim można złożyć wniosek o wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, jak również terminu, przed upływem którego organ może stwierdzić nieważność decyzji kontrolowanej).

Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku orzekł, że art. 156 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego w zakresie, w jakim nie wyłącza dopuszczalności stwierdzenia nieważności decyzji wydanej z rażącym naruszeniem prawa, gdy od wydania decyzji nastąpił znaczny upływ czasu, a decyzja była podstawą nabycia prawa lub ekspektatywy, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W powołanym wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nie przesądza o tym, czy właściwym sposobem wykonania tego wyroku jest przewidziany aktualnie w art. 156 § 2 K.p.a. dziesięcioletni termin prekluzyjny, który ogranicza stwierdzenie nieważności decyzji administracyjnych obarczonych niektórymi innymi wadami. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że ustawodawca dysponuje swobodą w wyborze instrumentów prawnych służących realizacji wskazanych przez Trybunał wartości konstytucyjnych⁶.

W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 maja 2015 r. sygn. P 46/13 nie można więc przesądzić, że termin 5 letni w sprawach podatkowych, na wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest zbyt krótki i nie realizuje wartości konstytucyjnych, o których mowa w Pana wystąpieniu.

Pragnę zauważyć, że w stosunku do przepisu art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej zarzuty niekonstytucyjności nigdy nie zostały przedstawione.

Zwracam także uwagę, że ewentualne wydłużenie terminu 5 letniego na uruchomienie procedury stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej

⁴ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572).

⁵ Ustawa z dnia 11 sierpnia 2021 r. o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2021 r., poz. 1491).

⁶ Pkt 10.7 wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 maja 2015 r. sygn. P 46/13.

i wprowadzenie możliwości uzyskania prejudykatu w tym dłuższym terminie wiązałoby się z obciążeniem Skarbu Państwa wydatkami związanymi z wypłatą odszkodowań zasądzonych w procesach cywilnych.

Reasumując uważam, że obowiązująca konstrukcja przepisu art. 249 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, określająca czasową granicę możliwości uruchomienia procedury stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, powyżej której prowadzenia takiego postępowania jest niedopuszczalne, nie narusza możliwości realizacji przez podatnika jego praw podmiotowych – tj. prawa do sądu oraz prawa uzyskania odszkodowania za niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej i nie dostrzegam potrzeby zmiany tego przepisu.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu