

156/10/A/2006

WYROK

z dnia 29 listopada 2006 r.

Sygn. akt SK 51/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jerzy Stępień – przewodniczący

Jerzy Ciemniewski

Marek Kotlinowski

Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska – sprawozdawca

Janusz Niemcewicz,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu, Prokuratora Generalnego i Rzecznika Praw Obywatelskich, na rozprawie w dniu 29 listopada 2006 r., skargi konstytucyjnej Gabriela Grąbczewskiego o zbadanie zgodności:

art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1, art. 217 oraz art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim różnicuje sytuację prawną obywatela (na gruncie prawa podatkowego) w zależności od tego, czy źródłem dochodu jest orzeczenie sądowe czy ugoda sądowa,

o r z e k a:

Art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr

* Sentencja została ogłoszona dnia 11 grudnia 2006 r. w Dz. U. Nr 226, poz. 1657.

179, poz. 1484 i Nr 183, poz. 1538 oraz z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 107, poz. 723, Nr 157, poz. 1119 i Nr 183, poz. 1354) **w zakresie, w jakim wyłącza zwolnienie podatkowe w stosunku do odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej:**

- a) **jest niezgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**
- b) **jest zgodny z art. 217 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji.**

UZASADNIENIE:

I

1. W skardze konstytucyjnej z 29 marca 2006 r. skarżący Gabriel Grąbczewski zakwestionował art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: ustawa) z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1, art. 217 oraz art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim różnicuje sytuację prawną obywatela (na gruncie prawa podatkowego) w zależności od tego, czy źródłem dochodu jest orzeczenie sądowe, czy ugoda sądowa. Podstawą tej skargi jest następujący stan faktyczny.

Skarżący w 2003 r. uzyskał od swego byłego pracodawcy – PKS odszkodowanie z tytułu wypadku przy pracy w wysokości 35 000 zł. Suma ta została mu wypłacona w dwóch ratach na podstawie ugody, jaką zawarł ze swym pracodawcą 25 maja 2003 r. przed Sądem Okręgowym w Toruniu. Pracodawca pomniejszył wypłacane odszkodowanie o 20%, stanowiące zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych. Skarżący, uznając, że odliczenie to nie ma podstawy prawnej, wystąpił o stwierdzenie nadpłaty. Wniosek ten nie został uwzględniony przez organy administracji podatkowej. Skarżący wystąpił więc ze skargą do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, który uchylił zaskarżoną decyzję. Sąd dokonał systemowej wykładni art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy i doszedł do wniosku, że na tle tego przepisu należy zróżnicować skutki prawne ugody sądowej i pozasądowej. W wyroku z 24 listopada 2004 r. sąd uznał, że z punktu widzenia tego przepisu odszkodowanie wypłacone na podstawie ugody sądowej trzeba traktować tak samo jak zasądzone wyrokiem sądowym, a zatem – jest ono zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych. Kasację od tego wyroku wniósł Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. NSA podzielił zarzuty kasacyjne, uchylił wyrok i oddalił skargę Gabriela Grąbczewskiego na decyzję organu skarbowego. NSA uznał, że skoro w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy, określając zakres wyłączeń ze zwolnienia podatkowego ustawodawca posłużył się słowem „ugoda”, nie precyzując, o jaką ugodę chodzi, przepis ten obejmuje wszystkie ugody, także sądowe. W konsekwencji odszkodowanie uzyskane na podstawie ugody sądowej nie jest objęte zwolnieniem podatkowym.

Wyrok NSA, mający charakter ostatecznego rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, został doręczony skarżącemu 4 stycznia 2006 r. Skarga do Trybunału Konstytucyjnego została wniesiona w ustawowym terminie 3 miesięcy od tej daty.

W uzasadnieniu skargi podniesiono, że kwestionowany przepis nie uwzględnia charakteru prawnego ugody zawartej przed sądem, która dzięki zaliczeniu jej do tytułów egzekucyjnych (art. 777 § 1 k.p.c.) zrównana jest z prawomocnym wyrokiem sądowym, gdyż stanowi tytuł egzekucyjny. Przepisy postępowania cywilnego, zwłaszcza dotyczące postępowania w sprawach z zakresu prawa pracy, nakładają na sąd obowiązek nakłaniania stron do pojednania i zawarcia ugody. Ugoda nie powinna zatem pociągać za sobą ujemnych skutków dla stron. Takim negatywnym skutkiem jest niewątpliwie objęcie obowiązkiem podatkowym odszkodowania uzyskanego na podstawie ugody sądowej.

Skarżący podkreśla, że sąd, przed którym toczy się sprawa, bada dopuszczalność ugody, jej zgodność z prawem i zasadami współżycia społecznego; sąd nie dopuszcza do ugody, która się im sprzeciwia. Jest to pewna forma „wyrokowania”; ugoda sądowa jest sankcjonowana powagą sądu. W tej sytuacji, zdaniem skarżącego, wyłączenie odszkodowania uzyskanego na podstawie ugody sądowej ze zwolnienia podatkowego, przy zachowaniu wyłączenia odszkodowań zasądzonych wyrokiem sądowym, pozostaje w jawnej sprzeczności z prawem do równej ochrony praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji) oraz z zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Skarżący ma świadomość, że zasada równości wobec prawa nie ma charakteru bezwzględny. Uważa jednak, że sytuacja osób uzyskujących odszkodowanie w wyniku wykonania wyroku i osób uzyskujących je na podstawie ugody sądowej nie różni się żadnymi istotnymi cechami, które uzasadniałyby zróżnicowanie sytuacji podatkowej. W konsekwencji kwestionowane rozwiązanie prawne jest wyrazem dyskryminacji obywateli, którzy zgodzili się na zakończenie procesu ugodą, i uprzywilejowania tych, którzy uzyskali wyrok zasądzający odszkodowanie.

Zarzut naruszenia art. 2 i art. 217 Konstytucji uzasadniony jest spostrzeżeniem skarżącego, że z przepisów tych można wysnuć konstytucyjne wymagania gwarancji pewności, stabilności oraz przewidywalności podatku. Chodzi tu o ochronę podatnika na etapie zarówno stanowienia, jak i stosowania prawa, w szczególności o zapewnienie przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć organów władzy publicznej. Tymczasem, w ocenie skarżącego, kwestionowany art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy nie pozwala podatnikowi na jednoznaczne odkodowanie zawartej w nim normy prawnej. Na podstawie tego przepisu podatnik nie może jednoznacznie stwierdzić, czy odszkodowanie ustalone ugodą sądową jest objęte podatkiem dochodowym, zwłaszcza że treść przepisu podlegała zmianom. Zdaniem skarżącego, różnicowanie sytuacji poszkodowanego czynem niedozwolonym jest nieuzasadnione. Odszkodowanie należne *ex delicto* nie służy wzbogaceniu poszkodowanego, lecz jedynie wyrównaniu szkody. Jego kompensacyjny charakter przemawia za zwolnieniem go z podatku dochodowego.

2. Pismem z 28 sierpnia 2006 r. Rzecznik Praw Obywatelskich przystąpił do skargi konstytucyjnej Gabriela Grąbczewskiego. Uzasadniając swe stanowisko co do naruszenia przez zaskarżony przepis art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1, art. 217 oraz art. 2 Konstytucji, Rzecznik przypominał kształtowanie się stanu prawnego w zakresie zwolnienia od podatku oraz w zakresie świadczeń z tytułu wypadku przy pracy lub choroby zawodowej. Wskazał, że w przepisach obowiązujących do końca 2002 r. odszkodowania uzyskane na podstawie przepisów prawa administracyjnego, cywilnego lub na podstawie innych ustaw, poza przypadkami enumeratywnie wyliczonymi, były zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych. Podstawa prawna uzyskania zwolnienia od podatku – wyrok, umowa, ugoda – nie miały znaczenia. Zmiany wprowadzono ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 141, poz. 1182 ze zm.), uzasadniając je dążeniem do wyeliminowania „wszelkich wątpliwości natury interpretacyjnej”. Polegają one między innymi na wyłączeniu ze zwolnienia podatkowego „odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód”. Do wejścia w życie nowego przepisu, tj. do 1 stycznia 2003 r., odszkodowanie uzyskane przez pracownika poszkodowanego w wypadku przy pracy, przysługujące mu na podstawie przepisów kodeksu cywilnego (art. 444-447) oraz na podstawie tzw. ustawy wypadkowej (ustawa z dnia 12 czerwca 1975 r. o świadczeniach z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych, Dz. U. z 1983 r. Nr 30, poz. 144 ze zm.), było objęte zwolnieniem podatkowym na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy. Po zaskarżonej zmianie, tj. po

wprowadzeniu do ustawy art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g, odszkodowania przyznane na podstawie umowy, ugody sądowej lub pozasądowej zostały wyłączone z tego zwolnienia. Rzecznik przypomina, że spowodowało to liczne protesty. Kolejne zmiany w ustawie nastąpiły dzięki stanowisku Senatu, który dostrzegł potrzebę zwolnienia od podatku odszkodowań, choćby uzyskanych na podstawie ugody sądowej, jeśli chodzi o rentę związaną z uszkodzeniem ciała lub wywołaniem rozstroju zdrowia, jeśli poszkodowany w wyniku uszczerbku utracił całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej, zwiększyły się jego potrzeby, a zmniejszyły szanse powodzenia na przyszłość. Zmiany zaproponowane przez Senat zostały uchwalone 12 listopada 2003 r. i weszły w życie 1 stycznia 2004 r. Nie towarzyszyła im jednak zmiana przepisu zaskarżonego w rozpatrywanej sprawie.

Rzecznik stwierdza, że na tle art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy oczywiste jest zróżnicowanie zasad opodatkowania odszkodowań w zależności od podstawy ich wypłacania. Na tle tego przepisu, który posługuje się terminem „ugoda”, bez bliższego określenia, nie jest możliwa wykładnia różnicująca skutki ugód sądowych i pozasądowych. Przeciwno takiej wykładni przemawia nie tylko brzmienie przepisu, ale także fakt, że w innych przepisach ustawodawca wyróżnia ugodę sądową. Oznacza to, że NSA prawidłowo rozstrzygnął sprawę; nie zachodzi więc wypadek nieprawidłowego stosowania prawa przez organy podatkowe i sądy.

W dalszym ciągu uzasadnienia Rzecznik Praw Obywatelskich przedstawił argumenty przemawiające za niezgodnością kwestionowanego przepisu z Konstytucją. Rzecznik wyszedł od spostrzeżenia, że ustawodawca nie miał obowiązku zwolnienia odszkodowań od podatku dochodowego od osób fizycznych. Jeśli jednak zdecydował się na takie rozwiązanie, był zobowiązany do ukształtowania kręgu podmiotów zwolnionych w zgodzie z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów jest dopuszczalne, gdy uzasadniają to cechy istotne różniące podmioty. W zaskarżonym przepisie za cechą istotną, decydującą o zwolnieniu podatkowym, została uznana okoliczność zasądzenia odszkodowania wyrokiem sądowym. Zdaniem Rzecznika, inne potraktowanie odszkodowań uzyskiwanych na podstawie ugód sądowych narusza art. 32 ust. 1 Konstytucji. Rzecznik wskazuje na dużą wagę, jaką ustawodawca przywiązuje do ugodowego załatwiania sporów, na szczególny charakter ugody sądowej, na jej sądową kontrolę, a także na fakt, że stanowi ona – na równi z wyrokiem sądowym – tytuł egzekucyjny. Ugoda sądowa, co szczególnie podkreśla Rzecznik, prowadzi do zakończenia sporu i jest jedną z przewidzianych przez ustawodawcę form rozstrzygania spraw należących do drogi sądowej. W sytuacji gdy sprawa odszkodowawcza może się zakończyć wyrokiem albo ugodą sądową, różne traktowanie odszkodowania z punktu widzenia zwolnień podatkowych nie znajduje uzasadnienia. W wypadku skarżącego jest oczywiste, że – gdyby sprawa zakończyła się wyrokiem zasądzającym odszkodowanie – byłby zwolniony od podatku.

Naruszenie art. 64 ust. 2 Konstytucji, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, stanowi następstwo naruszenia zasady równości wobec prawa. Sytuacja podatników, którzy otrzymali odszkodowania na podstawie wyroków, jest korzystniejsza niż tych, którzy zawarli ugody sądowe w tej kwestii. Z kolei zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji, a ściślej – nieprzestrzegania zasad prawidłowej legislacji, Rzecznik uzasadnia tym, że kwestionowany przepis prowadzi do zawiedzenia uzasadnionych oczekiwań poszkodowanych, którzy otrzymują odszkodowania na podstawie ugód sądowych. Z zasad prawidłowej legislacji wynika nakaz stanowienia przepisów prawa podatkowego w taki sposób, aby „zakres ich zastosowania obejmował tylko takie podatkowe stany faktyczne, co do których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić obowiązek podatkowy lub zwolnienie od podatku”. Zawarte w zaskarżonym przepisie

wylączenie ze zwolnienia podatkowego jest sformułowane w ten sposób, że może dezorientować podatników co do istnienia obowiązku podatkowego. Ponieważ niepewność w tym zakresie wynika z budzącego wątpliwości ukształtowania treści art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g – zdaniem Rzecznika – uzasadniony jest też zarzut naruszenia art. 217 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 16 listopada 2006 r. przedstawił stanowisko, zgodnie z którym art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy, w zakresie w jakim dopuszcza opodatkowanie odszkodowań, których wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw, otrzymanych na podstawie ugody sądowej, jest niezgodny z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji, jest zaś zgodny z art. 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu Prokurator Generalny przypomniał opinie na temat zaskarżonego przepisu, wyrażone w toku prac legislacyjnych nad zmianami ustawy, które doprowadziły do jego uchwalenia, w tym zdanie prof. W. Modzelewskiego, wyrażającego obawę, że przepis spowoduje fikcyjne spory sądowe i doprowadzi do opodatkowania niemal wszystkich odszkodowań, co oznacza odwrócenie przyjętej przez ustawodawcę zasady. Prokurator przedstawił też ewolucję rozwiązań prawnych dotyczących odpowiedzialności za wypadki przy pracy, w wyniku której możliwe stało się dochodzenie przez pracowników odszkodowań na podstawie przepisów prawa cywilnego (art. 444-447 k.c.), przed sądami powszechnymi. Do końca 2002 r. odszkodowania te były zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych. Kwestionowany przepis wprowadził ich opodatkowanie w przypadku, gdy zostały ustalone w umowie bądź w ugodzie. Prokurator odnotował, że ocena zaskarżonego przepisu nie zależy od podstawy prawnej, na jakiej zostało ustalone odszkodowanie dla skarżącego; wypada ona tak samo w przypadku, gdyby odszkodowanie to uzyskał na podstawie kodeksu cywilnego, jak i wtedy, gdy uzyskał je na podstawie ustawy wypadkowej. Zasadnicze znaczenie ma natomiast okoliczność, czy ustalono je w wyroku sądowym czy w ugodzie zawartej przez strony przed sądem. Jest bowiem niewątpliwe, że z dniem wejścia w życie zaskarżonego przepisu zasady opodatkowania odszkodowań zostały zróżnicowane według źródła powstania tego dochodu.

W dalszym ciągu uzasadnienia swego stanowiska Prokurator Generalny przywołuje orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w których podkreślono swobodę ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa, w tym – swobodę kształtowania ulg i zwolnień podatkowych. Przyznaniu swobody w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego towarzyszą szczególnie wysokie wymagania w zakresie szanowania zasad prawidłowej legislacji i zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego. Prokurator jest zdania, że motywem decydującym o wprowadzeniu zaskarżonego przepisu był interes publiczny; celem było wyeliminowanie możliwości uszczuplania należności państwa. W tej sytuacji konstytucyjna ocena przepisu zależy od odpowiedzi na pytanie, czy stanowiąc go ustawodawca zachował gwarancje ochrony interesu jednostki.

Zdaniem Prokuratora, o ile przy odszkodowaniach ustalanych *ex contractu* możliwe jest uchylanie się od obowiązku podatkowego, o tyle nie wydaje się, by takie zagrożenie zachodziło w wypadku ugód zawieranych przed sądem. To zróżnicowanie niebezpieczeństwa naruszeń uzasadnia, w ocenie Prokuratora, odmienną regulację podatkową w przypadku umów, w tym ugód zawieranych na podstawie art. 917 k.c., i ugód sądowych; wylączenie odszkodowań uzyskanych na podstawie umów i ugód pozasądowych ze zwolnienia podatkowego jest racjonalne i nie narusza konstytucyjnej zasady równości. Nie można natomiast różnicować sytuacji osób, które uzyskują odszkodowanie w wyniku postępowania sądowego, zależnie tylko od tego, czy zakończyło się ono wyrokiem czy ugodą. Pod względem cech istotnych, prawnie relewantnych,

sytuacja osób uzyskujących odszkodowanie na podstawie wyroku i ugody sądowej jest bowiem taka sama. W obydwu wypadkach postępowanie kończy decyzja sądu, stanowiąca tytuł egzekucyjny (art. 777 k.p.c.). Daleko idące podobieństwo sytuacji poszkodowanych, którzy uzyskali odszkodowanie na podstawie wyroku i ugody sądowej oznacza, że – z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości – nie jest dopuszczalne różnicowanie ich sytuacji prawnopodatkowej. Wprowadzenie takiego zróżnicowania oznacza nie tylko naruszenie zasady równości, ale także zasady równej ochrony praw majątkowych i zasady demokratycznego państwa prawnego.

Prokurator Generalny stoi na stanowisku, że kwestionowane, odmienne potraktowanie osób uzyskujących odszkodowanie jest nieracjonalnym działaniem ustawodawcy, który wszak jako jedną z podstawowych zasad procesu cywilnego traktuje dążenie do ugodowego załatwienia sprawy (art. 10 k.p.c.). Ugoda i następujące w jej wyniku umorzenie postępowania czynią proces szybszym i bardziej ekonomicznym. Obciążenie podatkiem odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej jest więc nie tylko niesprawiedliwe, ale prowadzi do zbędnych, często fikcyjnych procesów i premiuje pieniactwo. Prokurator zwraca też uwagę, że rozwiązanie to pozostaje w sprzeczności systemowej z celami przyświecającymi regulacji prawa cywilnego procesowego, tj. przyspieszeniu postępowania cywilnego, uproszczeniu go i zmniejszeniu jego kosztów. Tym celom służą wprowadzone ostatnio regulacje dotyczące mediacji.

Prokurator Generalny podzielił też zapatrywanie Rzecznika Praw Obywatelskich o sprzeczności wewnątrzustawowej, istniejącej w ramach samej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która w innym punkcie art. 21 ust. 1 zrównuje ugodę sądową z wyrokiem.

Powołane argumenty uzasadniają zarzut naruszenia art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji. Prokurator Generalny nie dostrzega natomiast podstaw do stwierdzenia niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy z art. 217 Konstytucji.

4. Marszałek Sejmu w piśmie z 17 listopada 2006 r. wyraził stanowisko, że zaskarżony przepis jest zgodny z powołanymi w skardze wzorcami kontroli konstytucyjnej.

W pierwszej kolejności Marszałek Sejmu analizuje samą dopuszczalność skargi. Zwraca uwagę na zmianę art. 21 ustawy, która weszła w życie 1 stycznia 2004 r. Nowelizacja ustawy nie zmieniła wprawdzie treści zaskarżonego przepisu, jednak – zdaniem Marszałka – po tej nowelizacji odszkodowanie przyznane skarżącemu byłoby zwolnione od podatku dzięki dodanemu do art. 21 ust. 1 punktowi 3b. W wyniku przeprowadzonej analizy, zwłaszcza ze względu na treść art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, Marszałek przyjmuje ostatecznie, że skarga jest dopuszczalna.

Przechodząc do merytorycznej analizy skargi, Marszałek stwierdza, że jej zarzuty należy uznać za bezzasadne. Podstawą odrzucenia zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji jest powołanie się na treść art. 84 Konstytucji. Marszałek zwraca uwagę, że Trybunał Konstytucyjny dokonując wykładni tego przepisu, wielokrotnie podkreślał przysługującą ustawodawcy swobodę kształtowania zasad prawa podatkowego, w tym swobodę wyboru środków kształtowania polityki podatkowej. Prawo podatkowe powinno być tak ukształtowane, by stymulowało podatników do rzetelnego wykonywania obowiązków podatkowych i sprzyjało ochronie interesu podatkowego państwa. Pobieranie danin i podatków nie może być traktowane jako ingerencja w sferę prawa własności i innych praw majątkowych podatnika. Ocena zarzutów skargi musi być dokonana w świetle mającej pierwszorzędne znaczenie zasady ponoszenia ciężarów publicznych. W przypadku domagania się ulgowego traktowania podatnika należy zawsze wskazać wartość konstytucyjną, ze względu na którą ustawodawca jest zmuszony rozszerzyć ustanowiony

przez siebie przywilej na kolejną kategorię podatników. Równość w prawie podatkowym, to – zdaniem Marszałka Sejmu – w pierwszej kolejności równe ponoszenie określonych obciążeń podatkowych. Art. 32 ust. 1 Konstytucji nie może natomiast stanowić argumentu na rzecz rozciągnięcia na określoną grupę przywilejów podatkowych; zróżnicowanie podatników w zakresie przywilejów podatkowych nie może być oceniane w świetle zasady równości. Zdaniem Marszałka, fakt że na gruncie prawa procesowego wyrok i ugoda sądowa wywołują te same skutki nie musi pociągać za sobą takiego samego ich traktowania na gruncie prawa podatkowego. W obu dziedzinach prawa ustawodawca realizuje bowiem odmienne cele. Także z art. 64 ust. 2 Konstytucji nie wynika nakaz, by ustawodawca w równy sposób przyznawał podatnikom określone przywileje podatkowe. W konsekwencji, nawet jeśli uznać ten wzorzec kontroli konstytucyjnej za adekwatny do oceny zaskarżonego przepisu, to na pewno nie zachodzi naruszenie art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Marszałek Sejmu nie dostrzega też podstaw do stwierdzenia, by zaskarżony przepis naruszał wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę przyzwoitej legislacji. Niejasność przepisu może oczywiście stanowić podstawę stwierdzenia naruszenia art. 2 Konstytucji, jednak taka konstatacja musi się opierać na odpowiednio silnych przesłankach. Samo nieprecyzyjne sformułowanie przepisu nie wystarcza do uznania go za niekonstytucyjny. W badanej sprawie, zdaniem Marszałka, trudno mówić o niejasności kwestionowanego przepisu; tym bardziej nie zachodzi więc „kwalifikowana wadliwość”. Sam skarżący bez trudu wywodzi zresztą z kwestionowanego przez siebie przepisu wniosek o wyłączeniu zwolnienia podatkowego w przypadku odszkodowań przyznanych na podstawie ugody sądowej. Pojęcie ugody należy odnosić, według reguł wykładni językowej, jako odnoszące się do wszystkich rodzajów ugód; przepis nie zawiera żadnych wskazówek, które wyrażałyby zamiar ustawodawcy zróżnicowania katalogu czynności prawnych, w zależności od sposobu lub okoliczności ich dokonywania. Marszałek podkreśla ponadto, że wszelkie przywileje podatkowe, jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania należy interpretować w sposób ścisły, co w badanym przypadku oznacza wykluczenie domniemania objęcia określonego dochodu zwolnieniem podatkowym.

Marszałek Sejmu odrzuca też zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 217 Konstytucji; kwestionowany przepis spełnia konstytucyjny wymóg regulacji na poziomie ustawowym.

II

Na rozprawie 29 listopada 2006 r. uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zaskarżony przepis.

Rozwiązania prawne dotyczące opodatkowania odszkodowań ewoluowały. W tekście jednolitym ustawy z 2000 r. (Dz. U. Nr 14, poz. 176) formuła art. 21 ust. 1 pkt 3 była prosta. Przepis ten stanowił, że:

„Wolne od podatku dochodowego są:

3) odszkodowania otrzymane na podstawie przepisów prawa administracyjnego, prawa cywilnego i na podstawie innych ustaw, z wyjątkiem:

a) przewidzianych w prawie pracy odszkodowań z tytułu skrócenia okresu wypowiedzenia umowy o pracę,

b) odpraw wypłacanych na podstawie przepisów o szczególnych zasadach rozwiązywania z pracownikami stosunków pracy (...)."

Pierwsza zmiana tego przepisu (Dz. U. z 2000 r. Nr 104, poz. 1104) polegała na dodaniu trzech wyłączeń, dotyczących odszkodowań przyznanych na podstawie przepisów o zakazie konkurencji (lit. d) i odszkodowań za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (lit. e, f).

Kolejna zmiana art. 21 ust. 1 ustawy nastąpiła na mocy ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. (Dz. U. Nr 141, poz. 1182) i wprowadziła, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2003 r., kwestionowane w niniejszej sprawie rozwiązanie prawne. Zmiany poszły w trzech kierunkach.

Po pierwsze – nadano nowe brzmienie zdaniu wstępnemu art. 21 ust. 1 pkt 3, który uzyskał następującą treść:

3) „otrzymane odszkodowania, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw”.

Po drugie – rozszerzono listę wyłączeń od zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 3 przez dodanie lit. g w brzmieniu: „odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód”. Właśnie treść tego przepisu zadecydowała o rozstrzygnięciu sprawy skarżącego.

Po trzecie – dodano nowe zwolnienia podatkowe zawarte w pkt 3a (odszkodowania dla osób represjonowanych) oraz 3b w brzmieniu:

„3b) inne odszkodowania otrzymane na podstawie wyroku sądowego do wysokości określonej w tym wyroku, z wyjątkiem odszkodowań:

a) otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą

b) dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.”

Kolejna zmiana art. 21 ust. 1 nastąpiła z mocy ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. (Dz. U. Nr 202, poz. 1956), z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2004 r., polegała na:

– zmianie zdania wstępnego pkt 3b, który otrzymał brzmienie:

„3b) inne odszkodowania otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wyroku lub ugodzie”,

– dodaniu nowego zwolnienia podatkowego zawartego w pkt 3c w brzmieniu:

„3c) odszkodowania w postaci renty otrzymane na podstawie przepisów prawa cywilnego w razie uszkodzenia ciała lub wywołania rozstroju zdrowia, przez poszkodowanego, który utracił całkowicie lub częściowo zdolność do pracy zarobkowej, albo jeżeli zwiększyły się jego potrzeby lub zmniejszyły widoki powodzenia na przyszłość”.

W konsekwencji obecnie do odszkodowań odnoszą się trzy punkty art. 21 ust. 1 ustawy. *Ratio legis* zwolnienia podatkowego wydaje się dość czytelne: zostało wprowadzone „z uwagi na fakt, że odszkodowanie ma na celu zrekompensowanie poszkodowanemu poniesionej przez niego szkody, a nie jego wzbogacenie” (*Podatek dochodowy od osób fizycznych: rok 2004. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2004, s. 338). Oczywiście wydaje się też uzasadnienie ograniczenia zwolnienia do odszkodowań uzyskanych na drodze sądowej i wyłączenie tych, które strony ustaliły umownie. Celem jest wyeliminowanie wypadków zмовы stron co do zajścia fikcyjnej szkody i – tym samym – co do ustalenia fikcyjnego odszkodowania. Zawieranie umów, w których osoby rzekomo odpowiedzialne za szkodę uznawałyby swą odpowiedzialność i zobowiązywały się do wypłacenia odszkodowania, stanowiłoby dość prostą metodę uniknięcia przez

rzekomo poszkodowanego podatku dochodowego od sum uzyskanych jako odszkodowanie. Podsumowując, Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że ogólna zasada zwolnienia odszkodowań od podatku dochodowego i wprowadzenia wyłączeń od tego zwolnienia jest zrozumiała. Wątpliwości budzi natomiast jej realizacja. Przede wszystkim Trybunał zwraca uwagę, że na tle obecnie obowiązujących przepisów art. 21 ust. 1 pkt 3, 3b i 3c trudno jest ustalić w sposób jednoznaczny wzajemny stosunek poszczególnych wypadków nimi objętych. Chodzi zwłaszcza o stosunek pojęć: „otrzymane odszkodowania, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw” (pkt 3), „inne odszkodowania otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wyroku lub ugodzie” (pkt 3b) oraz „odszkodowania w postaci renty otrzymanej na podstawie przepisów prawa cywilnego” (pkt 3c). Zdaniem Trybunału, gdyby wypadek skarżącego był rozstrzygany na tle obecnie obowiązujących przepisów, zachodziłaby wątpliwość, czy należne mu odszkodowanie z tytułu wypadku przy pracy jest objęte hipotezą pkt 3, czy też – pkt 3b. Od rozstrzygnięcia tej wątpliwości zależałaby ocena podatkowa odszkodowania uzyskanego na podstawie ugody sądowej (na podstawie pkt 3 – obowiązek podatkowy, na podstawie 3b – zwolnienie). Co więcej, wypada zauważyć, że w wypadku, gdy poszkodowany uzyskuje zarówno jednorazowe odszkodowanie jak i rentę, co zdarza się w bardzo licznych wypadkach szkód na osobie, renta ustalona w ugodzie sądowej byłaby zwolniona od podatku (pkt 3c), zaś los jednorazowego odszkodowania, ustalonego tą samą ugodą, byłby wątpliwy. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że istnienie tego rodzaju niejasności w regulacji podatkowej zasługuje na zdecydowanie krytyczną ocenę. Nie jest ona jednak przedmiotem rozpatrywanej sprawy. Rozwikłanie zależności między wypadkami wskazanymi w powołanych przepisach nie jest bowiem konieczne dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Według stanu prawnego, na podstawie którego rozpatrywana powinna być sprawa skarżącego, tj. stanu sprzed wejścia zmian z 12 listopada 2003 r., o zwolnieniu odszkodowań od podatku dochodowego traktowały tylko art. 21 ust. 1 pkt 3 i 3b, przy czym do treści pkt 3b ustawodawca nie wprowadził jeszcze słów „lub ugody sądowej”. W konsekwencji niezależnie od tego, jak ustalimy stosunek hipotez obu tych punktów, jest niewątpliwe, że w chwili rozpoznawania sprawy skarżącego w obu tych przepisach ustawodawca zakresem zwolnienia podatkowego objął tylko odszkodowania przyznane wyrokiem sądowym, wyłączając odszkodowania otrzymane na podstawie ugody. Trybunał Konstytucyjny podziela zapatrywanie Sądu Apelacyjnego i Rzecznika Praw Obywatelskich, że na tle sformułowania art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy trudno wprowadzać rozróżnienie ugody sądowej i pozasądowej. Brak zamiaru ustawodawcy wprowadzenia takiego zróżnicowania stał się tym bardziej oczywisty po zmianie art. 21 ust. 1 pkt 3b, na podstawie której w przepisie tym obok wyroku wymieniona jest ugoda sądowa. Wydaje się więc niewątpliwe, że – tak jak to twierdzi skarżący – kwestionowany przez niego przepis wyłącza ze zwolnienia podatkowego odszkodowania uzyskane na podstawie ugód sądowych.

2. Miejsce ugody sądowej w porządku prawnym.

Ugoda jest jednym z typów umów regulowanych przez kodeks cywilny. Zgodnie z art. 917 k.c., „przez ugodę strony czynią sobie wzajemne ustępstwa w zakresie istniejącego między nimi stosunku prawnego w tym celu, aby uchylić niepewność co do roszczeń wynikających z tego stosunku lub zapewnić ich wykonanie albo by uchylić spór istniejący lub mogący powstać”. Ugoda jest umową o długim rodowodzie historycznym, ma charakter umowy wzajemnej, gdyż zakłada dokonanie ustępstw przez obie strony stosunku

prawnego, przy czym każda ze stron ustępuje dlatego, że liczy na ustępstwo drugiej strony. Ugodę zalicza się do umów ustalających, tj. takich, których celem jest nadanie stosunkowi prawnemu cechy pewności i bezsporności. Kodeks postępowania cywilnego nie definiuje ugody sądowej; określenie to pojawia się tylko w przepisach dotyczących postępowania pojednawczego (art. 184 k.p.c.). Jest niewątpliwe, że chodzi o umowę zawieraną już w toku postępowania sądowego, a więc kończącą spór między stronami, zaliczaną do tzw. czynności dyspozycyjnych, przez które strony decydują o losie przedmiotu postępowania, tj. roszczenia procesowego. W nauce, mimo pewnych wahań co do charakteru prawnego ugody sądowej, dominuje koncepcja dualistyczna, zgodnie z którą ugoda sądowa „jest aktem prawnym złożonym z dwóch rodzajów czynności: materialnoprawnej i procesowej” (J. Lapiere, *Ugoda sądowa w polskim procesie cywilnym*, „Przegląd Sądowy” nr 2/1996, s. 13-14). W ugodzie tej, poza zamiarem wywołania skutków materialnoprawnych, musi też być wyrażona wola stron zmierzająca do umorzenia postępowania sądowego i rezygnacja z uprawnień procesowych, w szczególności – rozstrzygnięcia sprawy wyrokiem. Ugoda sądowa staje się ostateczna z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia umarzającego postępowanie w związku z jej zawarciem (zob. S. Dmowski, *Komentarz do Kodeksu cywilnego, księga III*, t. 2, Warszawa 1999, s. 592). Zawarcie ugody jest jednym z tych zdarzeń, które czynią zbędnym wydanie wyroku sądowego i – w konsekwencji – stanowią podstawę postanowienia o umorzeniu postępowania na podstawie art. 355 § 1 k.p.c. (zob. T. Ereciński, *Komentarz do Kodeksu postępowania cywilnego*, t. I, Warszawa 2002, s. 656). Nie ulega wątpliwości, że ugoda zawarta przed sądem stanowi – na równi z wyrokiem sądowym – tytuł egzekucyjny. Wynika to *expressis verbis* z art. 777 § 1 k.p.c., który wylicza tytuły egzekucyjne. Ugoda ta nie tworzy natomiast negatywnej przesłanki procesowej, co oznacza, że zasada *res iudicata* nie stoi na przeszkodzie ponownemu dochodzeniu roszczenia, którego dotyczyła ugoda. Sąd, przed którym wytoczono powództwo o to roszczenie, nie odrzuca pozwu z powodu powagi rzeczy osądzonej, lecz rozpoznaje sprawę merytorycznie.

Mimo pewnych teoretycznych problemów z kwalifikacją prawną ugody sądowej, czy też – jak określa ją ustawodawca: „ugody zawartej przed sądem” (art. 223 § 1 k.p.c.), stanowi ona instrument prawny bardzo wysoko ceniony przez ustawodawcę i odgrywa doniosłą rolę w postępowaniu sądowym. Nie ulega wątpliwości, że w kodeksie postępowania cywilnego ustawodawca promuje ugodowe załatwianie spraw. Art. 10 k.p.c. nakłada na sąd obowiązek dążenia w każdym stanie postępowania do ugodowego załatwienia sprawy, jeśli tylko w sprawie tej dopuszczalne jest zawarcie ugody. Uzupełnienie tego obowiązku znajdujemy w art. 223 § 1 zd. 1 k.p.c., wg którego „przewodniczący powinien we właściwej chwili skłaniać strony do pojednania, zwłaszcza na pierwszym posiedzeniu, po wstępnym wyjaśnieniu stanowiska stron”. Konieczne jest zwrócenie uwagi na unormowanie w kodeksie postępowania cywilnego tzw. postępowania pojednawczego, które – rozpoczynając się od zawezwania drugiej strony za pośrednictwem sądu do próby ugodowej – zmierza do ugodowego załatwienia sprawy (art. 184-186 k.p.c.). W ostatnim okresie, tj. ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie kodeksu postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 172, poz. 1438), ustawodawca wprowadził instytucję mediacji (art. 183¹⁻¹⁵ k.p.c.), której zasadniczym celem jest zapobieganie wnoszeniu spraw do sądu, a – jeśli to już nastąpiło – umożliwienie ugodowego załatwienia sprawy, bez wyroku sądowego. Uzasadnienie polityki ustawodawcy, który wyraźnie zmierza do rozszerzenia polubownego załatwiania spraw (nie tylko cywilnych), jest dość oczywiste i – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – zasługuje na pełną aprobatę. Można wskazać trzy efekty tej polityki: wzmocnienie poczucia odpowiedzialności za własne zachowanie, promowanie aktywności obywateli, która prowadzi do budowy społeczeństwa obywatelskiego, i odciążenie organów wymiaru

sprawiedliwości, zmniejszenie kosztów jego funkcjonowania i usprawnienie postępowania (por. R. Morek, *Mediacja w Kodeksie postępowania cywilnego*, dodatek do „Monitora Prawniczego” nr 20/2006, s. 16). Pierwszy wiąże się z wyeliminowaniem czynnika władzy, która decyduje o powinnych zachowaniu; jeśli dłużnik zobowiązuje się zapłacić określoną sumę na skutek ugody i dotrzymuje swego zobowiązania, wykonując ugody, oznacza to przyjęcie na siebie pełnej odpowiedzialności za własne zachowanie. Rozpowszechnianie takiej postawy niewątpliwie przyczynia się do budowania demokratycznego społeczeństwa, społeczeństwa obywateli zdolnych do załatwiania własnych spraw zgodnie z prawem, bez konieczności uciekania się do przymusu państwowego. Z punktu widzenia niniejszej sprawy najważniejszy wydaje się jednak trzeci efekt promowania ugodowego rozstrzygania sporów, a mianowicie – odciążenie państwa, zwłaszcza – wymiaru sprawiedliwości. Efekt ten jest oczywisty zarówno w jednostkowych wypadkach, jak i w skali całego państwa. W konkretnej sprawie, jeśli tylko sądowi uda się nakłonić strony do zawarcia ugody, unika się prowadzenia postępowania dowodowego, które – zwłaszcza w wypadku szkód na osobie – może się okazać bardzo drogie, oszczędza się czas składu orzekającego, który nie musi wyznaczać kolejnych rozpraw i jest zwolniony z uzasadniania rozstrzygnięcia, eliminuje się postępowanie odwoławcze. Oszczędności tych wprowadzić się nie szacuje, ale to nie umniejsza faktu, że są one wyraźne i przekładają się na koszty funkcjonowania całego aparatu wymiaru sprawiedliwości. Korzyści z ugodowego załatwiania spraw mają więc nie tylko strony, ale także ma je państwo. Jednocześnie wypada podkreślić, że – z punktu widzenia jednostki dochodzącej swych roszczeń przed sądem – zawarcie ugody nie odbywa się bez kosztów. Ugoda sądowa, jak każda ugoda, polega na czynieniu sobie przez strony wzajemnych ustępstw. Aby doszło do jej zawarcia, powód musi więc zrezygnować z części swoich żądań, co w sprawie odszkodowawczej oznacza zwykle ograniczenie wysokości dochodzonego odszkodowania, rezygnację z odsetek, zgodę na rozłożenie odszkodowania na raty. Rzecz jasna, gdy sprawa kończy się umorzeniem postępowania na skutek zawarcia ugody, nie da się obiektywnie stwierdzić, czy i ile powód „stracił” na ugodzie. Jego udziałem jest jednak subiektywne odczucie rezygnacji z części świadczenia, którego oczekiwał.

3. Niezgodność z art. 2 Konstytucji.

Jak wyżej powiedziano, otrzymane odszkodowania, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, są zwolnione – co do zasady – z podatku dochodowego od osób fizycznych. Kwestionowany przepis, art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy wyłącza jednak zwolnienie, jeśli odszkodowanie ustalono w umowie lub ugodzie. Niezgodność wyłączenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego w zakresie, w jakim obejmuje ono odszkodowania ustalone ugodą sądową, polega na rażącej niespójności rozwiązań prawnych przyjętych w dwu gałęziach prawa. Niespójność ta, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, prowadzi do nadużycia zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Z jednej strony, ustawodawca zachęca strony do zakończenia postępowania ugodą, bez potrzeby wydawania orzeczenia przez sąd, z drugiej zaś – zaskarżony przepis prawa podatkowego nakłada na osobę, która zaakceptowała ugodowe załatwienie sprawy, swego rodzaju sankcję finansową w postaci obowiązku zapłacenia podatku od uzyskanego odszkodowania. Dla powoda w sprawie jest to podwójne obciążenie, skoro już przy samej ugodzie – ze względu na jej istotę – poczynił pewne ustępstwa, a zatem zgodził się na odszkodowanie mniejsze od żądanego czy też na gorsze warunki płatności (np. rozłożenie

na raty). Na skutek tej niespójności poszkodowani wpadają w pułapkę zastawioną na nich przez ustawodawcę, który najpierw zachęca do zawierania ugody, co niewątpliwie wiąże się z odciążeniem organów wymiaru sprawiedliwości i obniżeniem kosztów jego funkcjonowania, a następnie – nakłonionemu do ugody poszkodowanemu każe płacić podatek od uzyskanego świadczenia. Taki efekt obowiązywania zaskarżonego przepisu niewątpliwie zaskakuje obywateli działających w zaufaniu do prawa i sądu, instytucji powołanej do sprawowania wymiaru sprawiedliwości. Obciążenie podatkiem odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej może wywołać u poszkodowanych uzasadnione wrażenie podstępnego działania sądu, który – we własnym interesie, dla oszczędzenia sobie pracy – nakłania strony do zawarcia ugody, ukazując korzystne dla nich skutki takiego załatwienia sprawy, pomijając skutek następczy, jakim jest powstanie obowiązku podatkowego, oznaczające *de facto* zmniejszenie uzyskanego odszkodowania o wysokość podatku, w wypadku skarżącego – o 20%. Jest to bardzo wysoka cena ugody sądowej, mogąca wywoływać wrażenie, że prawo jest niesprawiedliwe, gdyż karze tych, którzy podjęli zachowania wysoko oceniane przez ustawodawcę i pożądane w skali całego porządku prawnego.

Trybunał Konstytucyjny wyraża przekonanie, że gdyby sądy – nakłaniając strony procesu odszkodowawczego do ugody – informowały poszkodowanych o konsekwencjach podatkowych ugodowego zakończenia sprawy, liczba ugód znacząco by spadła. Spostrzeżenie to wskazuje, że rozwiązanie przyjęte w zaskarżonym przepisie przekreśla możliwość osiągnięcia celów legislacyjnych przyświecających zawartym w kodeksie postępowania cywilnego przepisom o ugodowym załatwianiu spraw. Ustawodawca wysyła do obywateli sygnały idące w przeciwnych kierunkach: na gruncie jednej gałęzi prawa traktuje zawarcie ugody sądowej jako zachowanie pozytywne, zdecydowanie dodatnio oceniane przez porządek prawny, na gruncie innej gałęzi prawa to samo zachowanie traktuje jako „niepełnowartościowe” czy też „podejrzane”. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, funkcjonowanie w ramach jednego porządku prawnego dwóch różnych ocen prawnych tego samego zachowania jest niedopuszczalne, gdyż pozbawia adresatów norm prawnych właściwego punktu odniesienia. Poszkodowanego, domagającego się w procesie naprawienia szkody, jeśli jest on w ogóle świadomy niebezpieczeństwa podatkowego, stawia w sytuacji trudnego wyboru; pójście za namową sądu i rezygnacja z wyroku drogo kosztuje.

Istnienie opisanej rozbieżności narusza zasady funkcjonowania demokratycznego państwa prawnego, w szczególności przekreśla zaufanie do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada zaufania, określana inaczej jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych (por. wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15), ma utrwaloną pozycję w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W uzasadnieniach rozstrzygnięć wielokrotnie już podkreślono, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli. Teza ta po raz pierwszy została wyartykułowana w wyroku z 3 grudnia 1996 r. (sygn. K 25/95, OTK ZU nr 6/1996, s. 501) i od tego czasu powraca w licznych orzeczeniach (z: 10 kwietnia 2001 r., sygn. U 7/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 56; 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 80; z 7 czerwca 2004 r., sygn. P 4/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 55; 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/2005, poz. 15). W stanie prawnym analizowanym w rozpoznawanej sprawie istnienie owej pułapki, czyhającej na poszkodowanych zawierających ugody sądowe, wydaje się oczywiste. Trybunał Konstytucyjny stwierdza więc, że zaskarżony przepis w zakresie, w jakim nie obejmuje zwolnieniem podatkowym odszkodowań otrzymanych na podstawie ugody sądowej, narusza art. 2 Konstytucji.

Jak już była o tym mowa, Trybunał Konstytucyjny oczywiście dostrzega przyczyny ostrożności, z jaką ustawodawca podchodzi do zwolnienia podatkowego odszkodowań: celem jest wyeliminowanie zmywu pozornie poszkodowanego z odpowiedzialnym za szkodę. Zwolnienie z podatku wszelkich odszkodowań, także ustalanych w umowach (w tym – w ugodach), dałoby szerokie pole do nadużyć; najprostszą formą ucieczki przed podatkiem byłoby ubranie dochodu w formę odszkodowania. Niebezpieczeństwo nadużyć jest jednak wyeliminowane, a w każdym razie bardzo ograniczone, gdy odszkodowanie jest ustalone ugodą sądową. Po pierwsze, skoro sprawa trafia do sądu, poszkodowany musi przedstawić w pozwie, a zatem – w pewnym sensie upublicznić i poddać kontroli sądowej, okoliczności faktyczne dotyczące samej szkody i przesłanek odpowiedzialności pozwanego. Po drugie, sąd ma możliwość sprawdzenia tych informacji a także powinien sprawdzić istnienie podstawy prawnej roszczeń. Po trzecie, ugoda zawierana przed sądem podlega kontroli składu orzekającego. Zgodnie z art. 223 § 2 w związku z art. 203 § 4 k.p.c., sąd może uznać ugodę za niedopuszczalną, gdy okoliczności sprawy wskazują, że czynność ta jest sprzeczna z prawem lub zasadami współżycia społecznego albo zmierza do obejścia prawa. Nawet wtedy gdy okoliczności faktyczne są wiarygodne i istnieje podstawa prawna żądania, sąd może więc nie dopuścić do zawarcia ugody, jeśli uzna, że zachodzi niebezpieczeństwo naruszenia lub obejścia prawa. Ponadto w postępowaniu w sprawach ze stosunku pracy i ubezpieczeń społecznych, na podstawie art. 469 k.p.c., sąd uzna zawarcie ugody za niedopuszczalne, gdyby czynność ta naruszała słuszny interes pracownika lub ubezpieczonego. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, narzędzia, jakimi dysponuje sąd dla sprawdzenia rzeczywistego powstania szkody i podstawy odpowiedzialności pozwanego, są wystarczające, by zapobiec ugodom, które miałyby na celu naprawienie fikcyjnych szkód i – w konsekwencji – bezpodstawne uszczuplenie podstawy opodatkowania o kwotę rzekomego odszkodowania. W wypadku odszkodowań otrzymanych na podstawie ugód sądowych nie jest więc aktualna argumentacja stanowiąca *ratio legis* wyłączenia ze zwolnienia podatkowego, zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy.

4. Niezgodność z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, uzasadniony jest też zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji, głoszącego równość wobec prawa. Stwierdzenie niezgodności zaskarżonego art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy z zasadą równości jest, w pewnej mierze, konsekwencją ustaleń poczynionych w poprzednim punkcie. Kwestionowany przepis wprowadza zróżnicowane poszkodowanych, którzy wystąpili do sądu o odszkodowanie i – ze względu na przebieg sprawy – uzyskali wyrok albo zawarli ugodę sądową. W sytuacji gdy chodzi o naprawienie szkód objętych tym samym art. 21 ust. 1 pkt 3 ustawy, w konkretnym wypadku – szkód wyrządzonych deliktem, naprawianych na podstawie przepisów kodeksu cywilnego o czynach niedozwolonych, sposób zakończenia sprawy sądowej nie może być uznany za cechę prawnie relewantną, która może mieć wpływ na zakres obciążenia obowiązkiem podatkowym. O ile można by było dopuścić ukształtowanie przepisów podatkowych w taki sposób, że różnicowałyby sytuację poszkodowanych w zależności od charakteru odpowiedzialności odszkodowawczej (*ex delicto* – *ex contractu*), od rodzaju szkody (majątkowa – niemajątkowa), od osoby uprawnionego (bezpośrednio, pośrednio poszkodowany), o tyle trudno uznać, by prawnie doniosłym kryterium zróżnicowania mógł być rodzaj tytułu egzekucyjnego, na podstawie którego egzekwuje się odszkodowanie. Różnicowanie sytuacji poszkodowanych w zależności od tego, czy otrzymali odszkodowanie na podstawie wyroku sądowego, czy też ugody sądowej, nie znajduje uzasadnienia. Poza okolicznościami wyżej już

sygnalizowanymi, trzeba tu zwłaszcza wziąć pod uwagę, że z punktu widzenia egzekucji należności ustawa zrównuje sytuację wierzyciela dysponującego wyrokiem i ugodą sądową (art. 777 § 1 k.p.c.). Każdy z nich może przymusowo wyegzekwować należność. Sankcja przymusu państwowego, związana z prawomocnym wyrokiem i ugodą sądową, opatrzonymi klauzulą wykonalności, stawia tych wierzycieli w takiej samej pozycji prawnej, a jednocześnie – uzasadnia różnicowanie ich sytuacji i sytuacji poszkodowanych, którzy zawarli z odpowiedzialnymi za szkodę umowę ustalającą zarówno obowiązek naprawienia szkody, jak i jego wysokość (uznanie długu, ugoda). W takim wypadku, w razie uchylania się od zapłaty, dla jej przymusowego wyegzekwowania poszkodowany dopiero musi podjąć odpowiednie kroki prawne przed sądem, czyli – wnieść powództwo. Z punktu widzenia możliwości wyegzekwowania kompensacji wyraźna jest więc różnica położenia – z jednej strony – poszkodowanych-wierzycieli dysponujących wyrokiem sądowym lub ugodą sądową, z drugiej strony – poszkodowanych-wierzycieli z tytułu zawartych umów lub ugód pozasądowych. Dysponujący wyrokiem lub ugodą sądową znajdują się w tej samej kategorii i dlatego – w zgodzie z art. 32 ust. 1 Konstytucji – powinni być tak samo traktowani.

Trybunał Konstytucyjny dostrzega oczywiście moralny walor postawy sprawcy szkody, który dobrowolnie, bez narażania poszkodowanego na proces sądowy, uznaje swą odpowiedzialność i wypłaca mu odszkodowanie. Trzeba jednak przyznać, że bezwarunkowe zwolnienie od podatku sum uzyskanych w ten sposób dawałoby zbyt duże pole do nadużyć, stanowiłoby wręcz zachętę do nich.

5. Zgodność z pozostałymi wzorcami kontroli konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny nie widzi podstaw do stwierdzenia niezgodności zaskarżonego art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy z art. 217 i 64 ust. 2 Konstytucji. Kwestionowany przepis, będąc częścią ustawy, w sposób oczywisty czyni zadość wymaganiu art. 217 Konstytucji, tj. wymaganiu ustawowego trybu nakładania danin publicznych oraz przyznawania ulg i umorzeń. Dokonana wyżej krytyczna ocena konstytucyjna przepisu nie może zmienić niewątpliwego faktu, że zaskarżona regulacja zawarta jest w ustawie.

Skutki nałożenia na określoną grupę podmiotów określonej daniny publicznej lub wprowadzenia ulgi (zwolnienia podatkowego) nie mogą być, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników. To prawda, że skutkiem obowiązywania i stosowania zaskarżonego przepisu wysokość netto otrzymanego odszkodowania będzie różna w zależności od tego, czy podstawą jego wypłaty był wyrok, czy była ugoda sądowa. Można powiedzieć, że stan majątkowy skarżącego byłby lepszy, gdyby zdecydował się prowadzić sprawę aż do wyroku sądowego (oczywiście przy założeniu, że suma odszkodowania zasądzonego byłaby równa sumie odszkodowania „ugodzonego”). Istnienie tej różnicy nie może być jednak traktowane jako naruszenie art. 64 ust. 2 Konstytucji, gwarantującego równą ochronę praw majątkowych. Gdyby tak było, każde obciążenie podatkiem albo zwolnienie podatkowe, niemające charakteru powszechnego, należałoby oceniać jako niezgodny z powołanym wzorcem konstytucyjnym atak na prawa majątkowe osób zobowiązanych do zapłaty. Pozostawałoby to w oczywistej sprzeczności z art. 84 Konstytucji, który niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w jednym z orzeczeń, obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych kształtuje ramy konstytucyjnego pojmowania własności (zob. wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26). Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznawane za ingerencję w sferę praw majątkowych (zob. wyrok

z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Konstytucyjnoprawna ocena nakładania danin publicznych nie jest więc dokonywana z perspektywy art. 64 Konstytucji, lecz ma inny charakter: koncentruje się na badaniu z punktu widzenia art. 217, art. 2, art. 32 Konstytucji. Nałożenie obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie może być kwalifikowane jako naruszenie gwarancji praw majątkowych.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.