

**U C H W A Ł A**  
**SENATU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

**z dnia 7 lutego 2008 r.**

**w sprawie wniesienia do Sejmu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych**

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Senat wnosi do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Jednocześnie upoważnia senatora Bohdana Paszkowskiego do reprezentowania Senatu w pracach nad projektem.

**MARSZAŁEK SENATU**

**Bogdan BORUSEWICZ**

## USTAWA

z dnia

### o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

#### Art. 1.

W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.<sup>1)</sup>) w art. 21 w ust. 1 w pkt 3 lit. g otrzymuje brzmienie:

"g) odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód innych niż ugód sądowych,".

#### Art. 2.

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

---

<sup>1)</sup>Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz.U. z 2000 r. 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 179, poz. 1484, Nr 180, poz. 1495 i Nr 183, poz. 1538, z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 107, poz. 723, Nr 104, poz. 708, Nr 157, poz. 1119, Nr 104, poz. 711, Nr 183, poz. 1354, Nr 183, poz. 1353, Nr 217, poz. 1588, Nr 226, poz. 1657 i Nr 249, poz. 1824 oraz z 2007 r. Nr 35, poz. 219, Nr 99, poz. 658, Nr 115, poz. 791 i 793, Nr 176, poz. 1243, Nr 181, poz. 1288, Nr 191, poz. 1361 i 1367, Nr 192, poz. 1378, Nr 211, poz. 1549 i Nr 225, poz. 1673.

## UZASADNIENIE

### 1. Ustawa wykonująca wyrok Trybunału Konstytucyjnego

Projektowana ustawa stanowi wykonanie obowiązku dostosowania systemu prawa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 29 listopada 2006 r. (sygn. akt SK 51/06), stwierdzającego niezgodność przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z Konstytucją. Zgodnie z art. 190 ust. 1 Konstytucji, orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne.

Sentencja orzeczenia opublikowana została w Dz. U. z 2006 r., Nr 226, poz. 1657 (dzień publikacji wyroku – 11 grudnia 2006 r.). Pełny tekst orzeczenia, wraz z uzasadnieniem, zamieszczony został w OTK Z.U. z 2006 r., Nr 10A, poz. 156.

### 2. Przedmiot i istota rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego

#### 2.1. Treść sentencji wyroku

Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, "w zakresie, w jakim wyłącza zwolnienie podatkowe w stosunku do odszkodowań uzyskanych na podstawie ugody sądowej".

#### 2.2. Istota problemu konstytucyjnego

Zgodnie z art. 21 ust.1 pkt 3 lit. g ustawy: "Wolne od podatku dochodowego są: [...] otrzymane odszkodowania, jeżeli ich wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw, z wyjątkiem: [...] odszkodowań wynikających z zawartych umów lub ugód, [...]".

Trybunał Konstytucyjny przyjął, że *ratio legis* zwolnienia podatkowego z art. 21 ust.1 pkt 3 lit. g ustawy służy zrekomensowaniu poszkodowanemu poniesionej przez niego szkody, a nie jego wzbogaceniu. Zdaniem Trybunału: "Oczywiste wydaje się te z uzasadnienie ograniczenia zwolnienia do odszkodowań uzyskanych na drodze sądowej i wyłączenie tych, które strony ustaliły umownie. Celem jest wyeliminowanie wypadków z umowy 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."

W konkluzji Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że ogólna zasada zwolnienia odszkodowań od podatku dochodowego i wprowadzenia wyłączeń od tegoż zwolnienia jest zrozumiała. Wątpliwości budzi natomiast sposób jej realizacji, zwłaszcza w zakresie, w jakim zaskarżony przepis wyłącza ze zwolnienia podatkowego odszkodowania uzyskane na podstawie ugód sądowych.

### 2.3. Niezgodność z art. 2 Konstytucji

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 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 prowadzi do nadużycia zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Z jednej strony – dowodzi Trybunał – 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 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 następny,

jakim jest powstanie obowiązku podatkowego, oznaczające *de facto* zmniejszenie uzyskanego odszkodowania o wysokość podatku.

Trybunał stwierdza ponadto, że 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.

#### 2.4. Niezgodność z art. 32 ust. Konstytucji

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego: "Kwestionowany przepis wprowadza różnicowane 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 różnicowania 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."

### 3. Cele i zakres projektowanej ustawy

Mając na uwadze konieczność wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 29 listopada 2006 r. (wywołuje on skutki prawne z dniem publikacji, tj. od dnia 11 grudnia 2006 r.), kierując się brzmieniem sentencji wyroku oraz motywami jego uzasadnienia, proponuje się, aby w art. 21 ust.1 pkt 3 lit. g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dodać zastrzeżenie, iż wolne od podatku dochodowego są odszkodowania wynikające z zawartych uгод sądowych (dotyczy to odszkodowań, których wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw).

Na marginesie należy również nadmienić, że art. 21 ust. 3b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wprowadzony do niej w 2004 r., nie może być traktowany jako zrealizowanie dyspozycji wyroku z 29 listopada 2006 r. W uzasadnieniu wspomnianego wyroku Trybunał wypowiedział się zresztą na temat relacji prawnej między art. 21 ust. 3b oraz art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b. Podniósł wówczas wiele uwag krytycznych, a także – co istotne – fakt dodania do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych art. 21 ust. 3b nie powstrzymał Trybunału od zakwestionowania konstytucyjności – będącego przedmiotem skargi – art. 21 ust.1 pkt 3 lit. g tej ustawy.

Literalne brzmienie art. 21 ust. 3b i art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzi do wniosku, że oba przepisy odnoszą się do innych sytuacji faktycznych. Artykuł 21 ust. 1 pkt 3 lit. b dotyczy odszkodowań, których "wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw" (w tym zakresie Trybunał wskazał na niezgodność przepisu z Konstytucją). Przedmiotem art. 21 ust. 3b są natomiast odszkodowania "inne", niż te o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. g (czyli inne niż odszkodowania, których wysokość lub zasady ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub przepisów wykonawczych wydanych na podstawie tych ustaw). Na marginesie należy też zauważyć, że spośród odszkodowań wolnych od podatku dochodowego od osób fizycznych, art. 21 ust. 3b wyłącza odszkodowania przyznane na mocy ugody sądowej, jeżeli: (a) mają one związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, albo (b) dotyczą korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

#### **4. Skutki finansowe wykonania projektowanej ustawy**

Projektowana ustawa powoduje skutki finansowe dla budżetu państwa. Rozszerza ona zakres przedmiotowy odszkodowań (o część odszkodowań wynikających z zawartych ugód sądowych), które są wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Należy przy tym pamiętać, że nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi – z jednej strony – wykonanie obowiązku prawnego, jakim jest uwzględnienie w systemie prawnym skutków rozstrzygnięcia co do *meritum* sądu konstytucyjnego, a także – z drugiej strony – przywrócenie regulacji ustawowej, która gwarantuje korzystanie przez obywateli z ich praw i wolności (potwierdzonych orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego).

## **5. Oświadczenie o zgodności z prawem Unii Europejskiej**

Przedmiot projektowanej ustawy nie jest objęty prawem Unii Europejskiej.



**URZĄD  
KOMITETU INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ**

SEKRETARZ  
KOMITETU INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ  
SEKRETARZ STANU

*Mikołaj Dowgielewicz*

Min.MD/254/07/DP/ak

Warszawa, dn. 5 stycznia 2008 r.

**Pan Senator  
Krzysztof Kwiatkowski  
Przewodniczący Komisji Ustawodawczej  
Senat Rzeczypospolitej Polskiej**

*Szanowny Panie Przewodniczący,*

W związku z przedłożonym *projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, druk nr 36, pragnę stwierdzić, że materia regulowana przez projekt ustawy nie jest objęta prawem Unii Europejskiej.

*Z poważaniem,*

Do uprzejmej wiadomości:

Pan Jacek Dominik  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów