

Aleksy Goettel, Anna Franusz

Problem opodatkowania "sumy pieniężnej" przyznanej w wyniku uwzględnienia skargi na przewlekłość postępowania

Kwartalnik Prawa Publicznego 12/4, 111-124

2012

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Aleksy Goettel*, Anna Franusz**

PROBLEM OPODATKOWANIA „SUMY PIENIĘŻNEJ” PRYZNANEJ W WYNIKU UWZGLĘDNIENIA SKARGI NA PRZEWLEKŁOŚĆ POSTĘPOWANIA

I. Do istotnych atrybutów należycie skonstruowanego systemu podatkowego należy niewątpliwie powszechność obciążeń fiskalnych. U podstaw powyższej oceny leżą przede wszystkim względy o charakterze aksjologicznym oraz ekonomicznym. Mając na uwadze cel, a także ograniczone ramy niniejszego opracowania, wystarczy zauważyć, że z różnych powodów idea powszechności opodatkowania nie jest w pełni urzeczywistniana w procesie tworzenia prawa podatkowego. Proces ten determinują bowiem liczne czynniki, nawiązujące m.in. do założeń polityki społeczno-gospodarczej. Choćby z powyżej zasygnalizowanych powodów legislator rezygnuje więc z opodatkowania pewnych stanów faktycznych. Normatywnym tego wyrazem jest stosowanie zwolnień podatkowych, które pod względem konstrukcji jurydycznej nawiązywać mogą do przedmiotu lub podmiotu opodatkowania. Występują także formy mieszane, uwzględniające zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe aspekty normatywnej budowy podatków.

Klasycznym przykładem rozwiązania należącego do pierwszej grupy systematycznej jest zwolnienie przewidziane w art. 21 ust.1 pkt 3b ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ – dalej u.p.d.o.f.

* Dr Aleksy Goettel – Adiunkt, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.

** Mgr Anna Franusz – Asystent, Katedra Postępowania Cywilnego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.

¹ T.j.: Dz.U. z 2012 r., poz. 361.

W świetle sygnalizowanego przepisu, wolne od podatku dochodowego są odszkodowania lub zadośćuczynienia otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wyroku lub tej ugodzie, z wyjątkiem odszkodowań lub zadośćuczynień:

- a) otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- b) dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

Ratio legis cytowanego uregulowania – podobnie do innych przepisów u.p.d.o.f., na mocy których zwalnia się (po spełnieniu dalszych kryteriów) od opodatkowania odszkodowania oraz zadośćuczynienia (np. art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. c–f, art. 21 ust. 1 pkt 3a, 3c, 3d u.p.d.o.f.) – sprowadza się do tezy, iż zarówno odszkodowania, jak i zadośćuczynienia stanowią szczególną, niedostosowaną do koncepcji przedmiotu podatku dochodowego, postać przysporzenia. *Differentia specifica* odszkodowań oraz zadośćuczynień polega – z interesującego nas punktu widzenia – na tym, że u podstaw ich zasądzenia leży uszczerbek powstały w dobrach chronionych przez prawo, czyli szkoda (majątkowa lub niemajątkowa). Okoliczność ta sprawia, że odszkodowanie (będące wynagrodzeniem szkody majątkowej) jako takie – zamiast przyczyniać się do wzrostu majątku podatnika (poszkodowanego) – stanowi formę rekompensaty, która ma z założenia wyłącznie przywrócić stan poprzedzający wyrządzenie szkody². W tej sytuacji nie powinien budzić wątpliwości fakt, że wypłacone odszkodowanie nie może rodzić takich konsekwencji prawno-podatkowych, jakie występują w odniesieniu do przychodów np. ze stosunku pracy, kapitałów pieniężnych, czy też najmu nieruchomości (a więc przychodów rzeczywistych, tj. prowadzących do wzrostu siły nabywczej podatnika i tym samym jego majątku). Z tego punktu widzenia nieco inaczej przedstawia się natura zadośćuczynienia, przyznawanego w razie doznania szkody niemajątkowej (krzywdy)³. Może mieć tu miejsce wzrost aktywów (niekiedy znaczny) w majątku podatnika (pokrzywdzonego), co bardziej może kojarzyć się z koncepcją przychodu. Trzeba jednakże mieć na uwadze, że rozmiar bólu fizycznego lub cierpienia moralnych (czy innych ujemnych doznań psychicznych) może w dalszej perspektywie niekorzystnie odbić się również na sytuacji majątkowej

² W tym wyraża się tzw. funkcja kompensacyjna odpowiedzialności odszkodowawczej – por. M. Kaliński [w:] *System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. I, red. A. Olejniczak, Warszawa 2009, s. 69.

³ Warto zwrócić uwagę, że zadośćuczynienie również realizuje funkcję kompensacyjną, jednak rozumianą jako przywrócenie równowagi zachwianej wskutek ujemnych przeżyć – zob. A. Śmieja [w:] *System*, op.cit., s. 702–703.

podatnika (pokrzywdzonego). Z tego względu trudno świadczenie z tytułu zadośćuczynienia stawiać na równi z klasycznym przychodem.

II. Przedstawione okoliczności skłaniają do refleksji, że sytuacja prawno-podatkowa świadczeń realizujących funkcje kompensacyjne (z tytułu uszczerbku majątkowego lub niemajątkowego) pozostanie – z uwagi na treść art. 21 ust.1 pkt 3b u.p.d.o.f. – wolną od wątpliwości z pewnością wtedy, gdy będą one, w obrocie prawnym, funkcjonować pod nazwą odszkodowania lub zadośćuczynienia. Tylko wtedy bowiem zachowana zostanie pełna spójność terminologiczna. Nie da się wszakże wykluczyć istnienia świadczeń, które wprawdzie pod względem założeń funkcjonalnych oraz charakteru prawnego są w zasadzie tożsame z odszkodowaniem lub zadośćuczynieniem, to jednak przepisy prawa nadają im inną nazwę. Sformułowanie nazwy świadczenia niesugerującej, że mamy do czynienia z odszkodowaniem lub zadośćuczynieniem, może implikować trudności w ocenie podatkowych skutków jego wypłacenia. Równie skomplikowana sytuacja wystąpi wtedy, gdy ustawodawca w ogóle zrezygnuje z nadawania nazwy określonego świadczeniu. I właśnie z drugą ze wskazanych ewentualności mamy do czynienia w wypadku – sygnalizowanej w tytule opracowania – „sumy pieniężnej”, uregulowanej w ustawie z 17.06.2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki⁴ (dalej: ustawa o skardze). Zgodnie z art. 12 ust. 4 powołanej ustawy, uwzględniając skargę, sąd na żądanie skarżącego przyznaje od Skarbu Państwa, a w przypadku skargi na przewlekłość postępowania prowadzonego przez komornika – od komornika, sumę pieniężną w wysokości od 2.000 złotych do 20.000 złotych. Rezygnując w tym miejscu z pogłębionych rozważań odnośnie do *ratio legis* ustawy o skardze oraz koncepcji wypłacanego na jej podstawie świadczenia pieniężnego, wystarczy odnotować, że postanowienia ustawy nie wyjaśniają, czy interesującą nas „sumę pieniężną” należy traktować w kategoriach bądź odszkodowania, bądź zadośćuczynienia, bądź też świadczenia o jeszcze innym charakterze prawnym. Nie może w tej sytuacji dziwić fakt, że w doktrynie prawa cywilnego, zarówno materialnego jak i procesowego, brakuje jednolitości poglądów co do charakteru prawnego analizowanej „sumy pieniężnej”. Co przy tym ciekawe, spór o naturę jurydyczną będącego przedmiotem rozważań świadczenia, rozstrzygany ze zrozumiałych powodów w doktrynie

⁴ Dz.U. Nr 179, poz. 1843 ze zm.

cywilistycznej, może mieć też doniosłe znaczenie na gruncie prawa podatkowego. Jak już bowiem zauważono powyżej, kontrowersje w tej materii mogą skutkować komplikacjami w zakresie zastosowania art. 21 ust.1 pkt 3b u.p.d.o.f.

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania należy przyjąć zapatrywanie, że rozstrzygnięcie problemu zastosowania analizowanego zwolnienia podatkowego względem interesującego nas świadczenia, może hipotetycznie przebiegać w trojaki sposób.

Po pierwsze, skoro „suma pieniężna” nie jest *expressis verbis* nazywana w aktach prawnych odszkodowaniem lub zadośćuczynieniem, wówczas – co na tym etapie rozważań należy traktować jedynie jako sugestię w odniesieniu do kierunku wykładni – wydaje się wskazane ustalenie jej charakteru prawnego. Jeśli analiza wykaże, że chodzi tu w istocie o *sui generis* zadośćuczynienie lub *sui generis* odszkodowanie, to obawy co do podlegania interesującego nas świadczenia zwolnieniu podatkowemu – co do zasady – ustają.

Po drugie, istnieje oczywiście ewentualność, iż zakwalifikowanie „sumy pieniężnej” do kategorii odszkodowań lub zadośćuczynień nie będzie możliwe. Powodem takiego stanu rzeczy mogą być okoliczności dotyczące jej charakteru prawnego, realizowanych funkcji, a także inne względy (będzie o nich mowa w dalszej części opracowania). Zastosowanie art. 21 ust.1 pkt 3b u.p.d.o.f. może więc stanąć pod znakiem zapytania ze względu na zakres znaczeniowy pojęć, którymi posługuje się sygnalizowany przepis. Ciągłe jednak można rozważyć możliwość – choć problem ten wymaga pogłębionej analizy – skorzystania przez podatnika ze zwolnienia podatkowego, dzięki wykorzystaniu wnioskowania *per analogiam*. Zatem, jeśli uda się wykazać istnienie istotnych podobieństw między analizowanym świadczeniem a odszkodowaniem lub/i zadośćuczynieniem (co oczywiście nie zmienia faktu, że „suma pieniężna” będzie w tym wypadku stanowić odrębny byt normatywny), wówczas posłużenie się wnioskowaniem przez analogię może otworzyć drogę do realizacji postanowień art. 21 ust.1 pkt 3b u.p.d.o.f. Z tym jednak rozwiązaniem wiążą się pewne wątpliwości związane z regułami rządzącymi wykładnią prawa.

Po trzecie, dociekania dotyczące istoty „sumy pieniężnej” mogą doprowadzić do wniosku, że występowanie w jej przypadku braku konstytutywnych cech odszkodowania lub/i zadośćuczynienia eliminuje możliwość posłużenia się analogią. W takim wypadku, zastosowanie art. 21 ust.1 pkt 3b u.p.d.o.f. nie będzie miało miejsca.

III. W teorii prawa przyjmuje się, że podmiot dokonujący interpretacji przepisu prawnego powinien – jeśli zostanie osiągnięty pożądany efekt – ograni-

czyć się do wykładni *sensu stricto*⁵. Dopiero dalsze występowanie wątpliwości uzasadnia posłużenie się wykładnią *sensu largo*, a więc regułami wnioskowań prawniczych oraz regułami kolizyjnymi. Wychodząc z powyższego założenia wyjaśnić należy, że dla ustalenia konsekwencji prawnopodatkowych zasądzenia analizowanej „sumy pieniężnej” w pierwszej kolejności niezbędne jest zastosowanie wykładni językowej. Ma to o tyle istotne znaczenie, że – jak już wyjaśniono – uznanie „sumy pieniężnej” za *sui generis* zadośćuczynienie lub *sui generis* odszkodowanie zasadniczo usuwa (na korzyść podatnika) – dzięki wykładni gramatycznej – wątpliwości co do objęcia jej art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. i jednocześnie czyni zbędnym odwoływanie się do wnioskowań prawniczych oraz reguł kolizyjnych. Aby jednak było to możliwe, niezbędnym jest rozstrzygnięcie kwestii o znaczeniu kluczowym – czy „suma pieniężna” rzeczywiście może być traktowana jako *sui generis* zadośćuczynienie lub *sui generis* odszkodowanie.

Przegląd stanowisk prezentowanych w doktrynie postępowania cywilnego – jak już wstępnie zasygnalizowano – świadczy o braku jedności w interesującej nas materii. W literaturze sformułowano tezę, iż „suma pieniężna” powinna być postrzegana jedynie jako „wstępna (tymczasowa) rekompensata, przybierająca postać materialnej satysfakcji z tytułu stwierdzonej przewlekłości”⁶. W tej sytuacji, „...celem skargi [...] nie jest przyznanie stronie rekompensaty za szkodę spowodowaną przewlekłym postępowaniem”⁷. Z powyższym stanowiskiem koresponduje konstatacja, zgodnie z którą „«suma pieniężna» pozostaje w związku przyczynowym ze zdarzeniem powodującym szkodę, jakim jest przewlekłość postępowania, a kwota ta, nie pełniąc funkcji odszkodowawczej, stanowi korzystne następstwo wynikłe z przewlekłości postępowania...”⁸. Wyrażono także pogląd, w świetle którego „suma pieniężna” nie może być zaliczana na poczet ewentualnego odszkodowania (i tym samym trudno przypisać jej pełnienie funkcji kompensacyjnej) z uwagi na okoliczność, iż zgodnie z art. 15 ustawy o skardze strona, której skargę uwzględniono, może w odrębnym postępowaniu dochodzić naprawienia szkody wynikłej ze stwierdzonej przewlekłości⁹. W rezultacie, „suma pieniężna” „...jest

⁵ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 93.

⁶ C.P. Kłak, *Skarga na przewlekłość postępowania a dochodzenie naprawienia szkody wynikłej z przewlekłości (część I)*, „Rejent” 2011, nr 6, s. 37–38.

⁷ Ibidem, s. 38

⁸ C.P. Kłak, *Skarga na przewlekłość postępowania a dochodzenie naprawienia szkody wynikłej z przewlekłości (część II)*, „Rejent” 2011, nr 7–8, s. 54.

⁹ Z. Banaszczyk, *Odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną niewydaniem orzeczenia sądowego we właściwym czasie*, „Palestra” 2006, nr 9–10, s. 15–16.

pojęciem różnym od znanych polskiemu kodeksowi cywilnemu pojęć «odszkodowania» oraz «zadośćuczynienia»¹⁰. Z kolei zdaniem K. Gonery „...chodzi (tutaj – uwaga Autorów) raczej o pewną formę naprawienia krzywdy niemajątkowej, zrekompensowania negatywnych przeżyć związanych z długotrwałością postępowania sądowego, niż o naprawienie szkody w znaczeniu uszczerbku majątkowego”¹¹. W dalszych rozważaniach cytowana Autorka jednoznacznie stwierdza, że charakter prawny „sumy pieniężnej” zbliża to świadczenie do zadośćuczynienia za krzywdę niemajątkową¹². Według zbliżonego poglądu, analizowane świadczenie należy traktować jako specyficzną formę zadośćuczynienia¹³. Zwraca się przy tym uwagę, iż „suma pieniężna obejmuje – jak się wydaje – niewymierne straty moralne i dolegliwości związane z przeciągającym się postępowaniem sądowym czy egzekucyjnym”¹⁴. W doktrynie przyjęto również zapatrywanie, że „...przy zasądzeniu tej sumy („sumy pieniężnej” – uwaga Autorów) nie chodzi o wyrównanie szkody, której podmiot ten doznał na skutek zwłoki. Podmiot ten dysponuje przecież, w razie uwzględnienia skargi, możliwością dochodzenia w odrębnym postępowaniu naprawienia szkody wynikłej z przewlekłości”¹⁵. Cytowany Autor konkluduje, że „Trafny jest zatem, jak się wydaje, pogląd uznający, że suma pieniężna przyznana od Skarbu Państwa jest rekompensatą dla strony, której prawo do rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki zostało naruszone”¹⁶. W nauce prawa postępowania cywilnego można się także spotkać ze stanowiskiem, iż „suma pieniężna” jest „...pojęciem nieprzystającym do znanych polskiemu kodeksowi cywilnemu pojęć «odszkodowanie» oraz «zadośćuczynienie», lecz jest odrębną od nich instytucją, znaną wyłącznie omawianej ustawie”¹⁷. Jednocześnie cytowana Autorka uważa, że o odrębności „sumy pieniężnej” – względem zadośćuczynienia oraz odszkodowania – świadczy możliwość dochodzenia naprawienia szkody wynikłej z przewlekłości w odrębnym postępowaniu¹⁸.

¹⁰ Ibidem, s. 16.

¹¹ K. Gonera, *Przewlekłość postępowania sprawach cywilnych*, „Przegląd Sądowy” 2005, nr 11–12, s. 13.

¹² Ibidem, s. 14.

¹³ P. Górecki, S. Stachowiak, P. Wiliński, *Skarga na przewlekłość postępowania przygotowawczego i sądowego. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 115.

¹⁴ Ibidem

¹⁵ J. Kasiński, *Skarga na przewlekłość postępowania przygotowawczego – wybrane zagadnienia*, „Palestra” 2009, nr 11–12, s. 56.

¹⁶ Ibidem

¹⁷ A. Góra-Błaszczkowska, *Skarga na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki*, „Monitor Prawniczy” 2005, nr 11, s. 537.

¹⁸ Ibidem, s. 538.

Analiza prezentowanych poglądów daje asumpt do stwierdzenia, że wypracowanie stanowiska odnośnie do oceny charakteru prawnego interesującej na „sumy pieniężnej” rodzi niełatwe do przewycięzania trudności. Zwraca przy tym uwagę fakt, iż duża część cytowanych autorów – wyrażając swe poglądy – zdradza łatwo dostrzegalne wahania. Nie mniej, wydaje się, że istnieją uzasadnione powody (co zostanie wykazane poniżej), aby będące przedmiotem rozważań świadczenie traktować jako *sui generis* zadośćuczynienie.

Biorąc pod uwagę treść art. 12 ust. 4 w zw. z art. 2 ust. 1 i 2 oraz 12 ust. 2 ustawy o skardze przyjąć należy, że wyłączną przesłanką zasądzenia „sumy pieniężnej” jest stwierdzenie, iż w toczącym się postępowaniu wystąpiła przewlekłość. Trafny jest zatem pogląd wskazujący na okoliczność, że „(...) skarżący nie musi wykazywać szkody oraz przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa, bowiem wymogi te nie zostały wskazane w art. 6 Ustawy”¹⁹. Należy zatem uznać, że ocena charakteru prawnego analizowanego świadczenia powinna być przede wszystkim dokonywana w kontekście tejże właśnie przesłanki, jaką niewątpliwie stanowią konsekwencje stwierdzonej przez sąd przewlekłości postępowania. *Ratio legis* oraz geneza ustawy o skardze – o czym będzie mowa poniżej – nie pozostawiają wątpliwości, że skarga na przewlekłość postępowania pełni nie tylko funkcje prewencyjno-represyjne, lecz również kompensacyjne²⁰. Idea powyższej kompensacji związana jest z – niebudzącym wątpliwości – związkiem przyczynowo-skutkowym, zachodzącym między przewlekłością postępowania a sumą zróżnicowanych, negatywnych następstw, których doświadcza wnoszący skargę. Wydaje się, że intencją ustawodawcy było przeto skoncentrowanie się na samej przewlekłości, która – jako szkoda (i zarazem przesłanka zasądzenia „sumy pieniężnej”) – ze swej natury ma zawsze charakter niemajątkowy (krzywdy), choć owa przewlekłość może też mieć konsekwencje natury majątkowej (powodować uszczerbek w dobrach majątkowych). Można oczywiście opowiedzieć się za stanowiskiem, iż ustalona w ten sposób przesłanka opiera się jedynie na domniemaniu wystąpienia szkody niemajątkowej (krzywdy) w związku ze stwierdzeniem przewlekłości.

¹⁹ P. Kładoczny, A. Pietryka, M. Berantt, B. Grabowska, *Skarga na przewlekłość postępowania. Komentarz do ustawy o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki*, Warszawa 2010, s. 137.

²⁰ M. Romańska, *Skarga na przewlekłość postępowania sądowego*, „Przegląd Sądowy” 2005, nr 11–12, s. 41.

Nie da się jednak ukryć faktu, że w jednostkowych przypadkach wystąpienie przewlekłości postępowania nie będzie się łączyło z doznaniem przez stronę uszczerbku niemajątkowego²¹. Można sobie bowiem teoretycznie wyobrazić, że odwleczony w czasie wyrok lub inne rozstrzygnięcie może być wręcz korzystne dla niej. Nie zmienia to jednak, rozważając ten problem *in abstracto*, ogólnej natury interesującej nas „sumy pieniężnej”, która – z punktu widzenia koncepcyjnego – zawsze stanowi rekompensatę ogółu niemajątkowych szkód (ujemnych doznań), wynikających z owej przewlekłości. Trudno przecież zanegować fakt, iż w powszechnej opinii każda zwłoka (sama w sobie) w zakresie sformalizowanego rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach adresatów norm prawnych oceniana jest jako zjawisko szkodliwe. Oczywiście przewlekłość jako taka, jak już wspomniano, może także przyczynić się do powstania szkody majątkowej. Powyższy skutek – jako zdarzenie wtórne i nie związane bezpośrednio z przesłanką wypłacenia analizowanego świadczenia – nie zmienia już jednak ogólnej natury „sumy pieniężnej” jako *sui generis* zadośćuczynienia.

Poczynione spostrzeżenia stawiają pod znakiem zapytania tezę, iż interesująca nas „suma pieniężna” funkcjonuje jako niezależny byt prawny względem zadośćuczynienia w tym znaczeniu, iż jako taka nie może być uznana za postać zadośćuczynienia²². Możliwość dochodzenia odszkodowania lub zadośćuczynienia w odrębnym postępowaniu jeszcze nie oznacza, że „suma pieniężna” przestaje pełnić funkcje kompensacyjne. Z pola widzenia nie można jednak tracić faktu, iż interesującego nas świadczenia ustawodawca nie nazywa *expressis verbis* zadośćuczynieniem. W tej sytuacji uzasadnione staje się – jak należy sądzić – posługiwanie się pojęciem *sui generis* zadośćuczynienia.

Warto także zauważyć, gdyż uwaga ta w sposób zasadniczy związana jest z analizowanym zagadnieniem, że z kompensacyjną funkcją „sumy pieniężnej” koresponduje art. 12 ust. 4 u.nar.pr.str., w części regulującej minimalną oraz maksymalną wysokość zasądzonej kwoty. Kwoty te ustalono w przedziale 2000–20 000 złotych. Tymczasem może się zdarzyć, że naprawienie szkody (tak majątkowej, jak i niemajątkowej) wymagać będzie wypłacenia wyższej kwoty. Jak nietrudno się domyśleć, ustawodawca delimitując zakres świadczenia niejako z góry przesądził, że „suma pieniężna” nie może pełnić funkcji kompensacyjnej względem wszystkich negatywnych następstw przewlekłości postępowania. W tym bowiem zakresie stronie przy-

²¹ Tak: A. Góra-Błaszczkowska, op.cit., s. 538.

²² *Ibidem*.

sługuje prawo dochodzenia naprawienia szkody i krzywdy w odrębnym postępowaniu. Powyższe uwagi potwierdzają fakt, iż ideą przewodnią przyznania analizowanego świadczenia jest jedynie doraźne zrekompensowanie (często tylko częściowe) szkody niemajątkowej, powstałej za sprawą przewlekłości postępowania. Stąd też przyjąć należy, że „suma pieniężna” w istocie pełni funkcje właściwe dla zadośćuczynienia jako sposobu naprawienia szkody niemajątkowej, jednak kompensuje ona szkodę zdeterminowaną ściśle oznaczoną okolicznością (przewlekłością postępowania). Zadaniem sądu jest w tym zakresie dostosowanie wysokości analizowanego *sui generis* zadośćuczynienia (wysokości kwoty) do rozmiarów tejże szkody (ujemnych doznań wywołanych przewlekłością).

Słuszność przedstawionej argumentacji wydają się potwierdzać wnioski wynikające z analizy – stanowiącego asumpt do uchwalenia ustawy o skardze – orzeczenia Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie *Kudła v. Rzeczpospolita Polska*²³. W doktrynie zwraca się uwagę na fakt, iż w sygnalizowanym wyroku Trybunał zaakcentował konieczność ustanowienia – na gruncie krajowego porządku prawnego – instrumentów gwarantujących możliwość uzyskania przez stronę, której sprawa nie zostaje rozstrzygnięta w rozsądnym terminie, odszkodowania lub zadośćuczynienia²⁴. Podkreślenia wymaga także, że – niezależnie od określonej w ustawie o skardze „sumy pieniężnej” – Trybunał w przeszłości zasądzał (z uwagi na przewlekłość postępowania) zaspokajające skarżącego kwoty, przy czym służyły one wyrównaniu szkód moralnych (*torte morale*)²⁵. Istotne jest przy tym, że u podstaw ich przyznania legła opinia, iż sumy zasądzone przez sądy krajowe były – zdaniem Trybunału – niewystarczające. Oznacza to, że w ocenie Trybunału tak „suma pieniężna” (wypłacana na podstawie ustawy o skardze), jak i kwoty zasądzone przez sam Trybunał, nawiązują do szkód moralnych, związanych z przewlekłością postępowania. Skoro zaś szkoda moralna stanowi ro-

²³ Genezę uchwalenia ustawy o skardze omawia szeroko M. Sykulska, *Prawo do skutecznego środka odwoławczego na przewlekłość postępowania – skutki wyroku Kudła przeciwko Polsce dla polskiego prawa i praktyki*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2005, t. XIII, s. 390 i n.

²⁴ T. Ereciński, *Skarga na przewlekłość postępowania na mocy „Ustawy o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki” a dostęp do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka* [w:] *Dostęp obywateli do europejskiego wymiaru sprawiedliwości* red. H. Izdebski, H. Machińska, Warszawa 2005, s. 43.

²⁵ Z. Cichoń, *Krajowa skarga na brak rozpatrzenia sprawy bez uzasadnionej zwłoki jako środek wyczerpujący postępowanie krajowe przed złożeniem skargi do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka na nierozpatrzenie sprawy w rozsądnym terminie*, „Palestra” 2005, nr 9–10, s. 147.

dzaj uszczerbku niemajątkowego, to obydwie rozważane świadczenia (zasądzone na podstawie ustawy o skardze oraz przyznawane przez Trybunał) należy traktować jako *sui generis* zadośćuczynienie.

Za tym, że interesujące nas świadczenie należy kwalifikować jako *sui generis* zadośćuczynienie, wydają się także przemawiać rozwiązania przyjęte przez część państw, które podobnie do Polski wyszły naprzeciw wskazaniom Trybunału w analizowanym zakresie. O ile np. słowackim odpowiednikiem polskiej „sumy pieniężnej” jest przyznane przez Sąd Konstytucyjny „zadośćuczynienie pieniężne za niematerialny uszczerbek”, o tyle model chorwacki zakłada wypłacenie „odpowiedniego zadośćuczynienia”²⁶. Oczywiście nie można nie zauważyć, że wymienione świadczenia funkcjonują w ramach innych systemów prawnych, co zobowiązuje do ostrożności w zakresie wniosków wynikających z analizy prawnoporównawczej. Jednak w pewnym stopniu pozwalają one potwierdzić tezę, iż nie tylko w Polsce ideę przewodnią opisywanych uregulowań stanowiło zrekompensovanie przede wszystkim szkód niemajątkowych.

IV. Zaprezentowane rozważania umożliwiają sformułowanie wniosku, iż stanowiącą przedmiot analizy „suma pieniężna” – jako *sui generis* zadośćuczynienie – podlega zwolnieniu od podatku dochodowego. Analogiczny skutek wystąpiłby oczywiście, gdyby – wbrew stanowisku zajętemu w niniejszym opracowaniu – suma ta została zakwalifikowana jako *sui generis* odszkodowanie. Trzeba jednak mieć na uwadze ewentualność, że w procesie stosowania prawa mogą być w pierwszej kolejności uwzględnione te argumenty, w świetle których „suma pieniężna” nie będzie uznana ani za *sui generis* zadośćuczynienie, ani za *sui generis* odszkodowanie. Jedynej zatem szansy na objęcie jej art. 21 ust.1 pkt 3b u.p.d.o.f. należy upatrywać w zastosowaniu wniosku *per analogiam*. Czy tego rodzaju zabieg będzie w interesującym nas wypadku możliwy? Przede wszystkim warto zauważyć, że swoboda w zakresie korzystania z analogii jest – rzecz jasna nie tylko na gruncie prawa podatkowego – dość znacząco ograniczona. Uważa się bowiem, że generalnie jest ona wykluczona m.in. odnośnie do wyjątków, ustanawianych względem zasad ogólnych²⁷. Jeśli za regułę ogólną uznamy ideę powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji), to zwolnienia podatkowe będą wyjątkiem od niej (co jeszcze nie przesądza o naruszeniu zasady sprawiedliwości podat-

²⁶ T. Ereciński, op.cit., s. 44–45.

²⁷ L. Morawski, op.cit., s. 236.

kowej²⁸). Trafnie zatem stwierdza R. Mastalski, że analogia nie powinna prowadzić do rozszerzenia zakresu przywilejów podatkowych poza zakres gwarantowany ustawą podatkową²⁹. Nietrudno w tej sytuacji dojść do wniosku, że skoro art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. operuje wyłącznie pojęciami „zadośćuczynienie” oraz „odszkodowanie”, to – nawiązując do koncepcji R. Mastalskiego – „suma pieniężna” (przy założeniu, że stanowi ona odrębny byt prawny) nie może być uznana za wolną od opodatkowania, gdyż stanowiłoby to w istocie realizację takiej preferencji podatkowej, która *expressis verbis* nie została ujęta w ustawie podatkowej. Wydaje się jednak, że w wypadku będącego przedmiotem rozważań świadczenia mamy do czynienia z sytuacją szczególną. Ogólna natura „sumy pieniężnej” świadczy raczej o tym, że powinna być ona objęta zakresem art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f., zatem wszelkie wątpliwości wokół podatkowych implikacji jej wypłacenia wynikają z niedopatrzenia ustawodawcy. Skoro „suma pieniężna” nie stanowi klasycznego świadczenia będącego środkiem akumulacji majątku, a jedynie rekompensuje szkodę niemajątkową, to niepodobna przyjmować, aby jej zasądzenie miało pociągać za sobą obowiązek zapłaty podatku. Za takim rozwiązaniem przemawia okoliczność, że wspomniany zakaz stosowania analogii względem wyjątków stanowi przykład toposu argumentacyjnego, tj. takiej dyrektywy wykładni, która dopuszcza wyjątki³⁰. Wiele zaś wskazuje na konieczność uczynienia w analizowanym wypadku wyjątku, a więc zastosowania korzystnej dla podatnika analogii, będącej zarazem rozwiązaniem umożliwiającym uzupełnienie oczywistej luki prawnej. I nie będzie przy tym miał znaczenia fakt, czy chodzi w interesującej nas sprawie o lukę konstrukcyjną (techniczną), czy też o tzw. lukę aksjologiczną (ocenną), skoro nawet w wypadku drugiej z nich dopuszcza się (choć w wyjątkowych sytuacjach) wykorzystanie analogii³¹. Można pokusić się o refleksję, iż dopuszczalność analogii w niniejszym wypadku należy uzasadnić koniecznością ochrony dobra wyższego rzędu (niedopuszczenie do niesprawiedliwego różnicowania sytuacji prawnej podatników-beneficjentów np. zadośćuczynienia *sensu stricto* oraz „sumy pieniężnej”) kosztem dobra niższego rzędu (zakaz rozszerzania przywilejów podatkowych poza zakres określony w ustawie). Innymi słowy, owo rozszerzenie przywileju podatkowego oznacza *de facto* przywrócenie takiego ładu podatkowego, który – za sprawą swego rodzaju „korekty” błędu legislatora – wydaje się lepiej odpo-

²⁸ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 99.

²⁹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 125.

³⁰ L. Morawski, *op.cit.*, s. 236.

³¹ *Ibidem*, s. 237.

wiadać koncepcji sprawiedliwości podatkowej, niż konsekwentne zakładanie, że w analizowanej sprawie nie wchodzi w grę analogia i tym samym realizacja zwolnienia podatkowego.

Należy pamiętać, że zaproponowany powyżej sposób rozwiązania problemu opodatkowania „sumy pieniężnej” przy wykorzystaniu instrumentu, jakim jest analogia, nie jest wolny od wad. Od podmiotu stosującego przepis art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. zależy będzie w szczególności, czy uzna on za należyte uzasadnione posłużenie się wnioskowaniem *per analogiam* w interesującej nas sprawie. Tego rodzaju operacja, z uwagi na niemożliwe do wyeliminowania elementy wartościująco-ocenne, może budzić kontrowersje. Naturalna w tej sytuacji wydaje się antycypacja takiego kierunku wykładni, który nie przewiduje możliwości posłużenia się analogią. Jeśli przy tym wykluczona zostanie możliwość uznania „sumy pieniężnej” za *sui generis* zadośćuczynienie (ewentualnie *sui generis* odszkodowanie), wówczas – jak łatwo zauważyć – podatnik nie skorzysta ze zwolnienia podatkowego. Z uwagi na trudne do zaakceptowania implikacje takiego ukształtowania sytuacji prawnopodatkowej podatnika należy – o czym będzie jeszcze mowa – postulować interwencję ustawodawcy.

V. W praktyce podatkowej źródłem wątpliwości dotyczących fiskalnych konsekwencji wypłacenia „sumy pieniężnej” okazał się fakt, iż art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. ogranicza zastosowanie zwolnienia podatkowego do odszkodowania oraz zadośćuczynienia, otrzymanego na podstawie wyroku lub ugodę sądowej. Tymczasem dla zasądzenia „sumy pieniężnej” niezbędne jest wydanie postanowienia. Powstaje zatem pytanie, czy odmienna forma rozstrzygnięcia eliminuje możliwość zastosowania zwolnienia podatkowego w interesującym nas wypadku? Od razu należy wyjaśnić, że odpowiedź twierdząca nie będzie możliwa. Abstrahując od okoliczności, iż takie rozwiązanie utrwałoby – niemożliwe do zaakceptowania – różnicowanie statusu prawnego podatników (zob. pkt IV), to jednocześnie wydaje się ono niedopuszczalne z uwagi na *ratio legis* delimitacji omawianego przywileju podatkowego do świadczeń wynikających z rozstrzygnięć określonych w ustawie podatkowej. W literaturze prawnopodatkowej trafnie zwrócono uwagę na okoliczność, że idea analizowanego ograniczenia sprowadza się do zapobiegania nadużyciom w postaci kreowania podstawy do wypłaty fikcyjnych (i oczywiście zwolnionych z podatku) odszkodowań (zadośćuczynień)³². Intencją ustawodawcy było za-

³² B. Draniewicz, *Podatkowy charakter odpowiedniej sumy pieniężnej za przewlekłość postępowania*, „Radca Prawny” 2011, nr 6, s. 15D.

tem poddanie takich sytuacji ocenie sądu (co ma gwarantować sformalizowaną weryfikację przesłanek wypłacenia odszkodowania lub zadośćuczynienia)³³. Jeśli uwzględnimy fakt, że przyznanie „sumy pieniężnej” jest jurydycznie zdeterminowane postanowieniem sądu, to bez wątplenia ustają obawy co do rzetelnej oceny, czy skarżący rzeczywiście zasługuje na interesujące nas świadczenie. Można więc ogólnie stwierdzić, że ustawodawca – nie uwzględniając w konstrukcji prawnej art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. „sumy pieniężnej” – równolegle pominął postanowienia sądowe, stanowiące prawnoprocesową formę jej zasądzenia. W tej sytuacji należy powrócić do zagadnienia analogii. Konsekwencją uznania, że do „sumy pieniężnej” należy – dzięki wnioskowaniu *per analogiam* – stosować przepisy odnoszące się do zadośćuczynienia (odszkodowania), powinna być konstatacja, iż względem postanowienia należy realizować regulacje art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. odnoszące się do wyroku lub ugody sądowej.

VI. W ramach podsumowania należy opowiedzieć się za koniecznością pilnej nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Trzeba pamiętać, że pośrednią konsekwencją przedstawionych problemów prawnoopodatkowych, może być spadek efektywności analizowanego świadczenia. Niepewność w zakresie obowiązku podatkowego może osłabić zainteresowanie skargą na przewlekłość postępowania. Powyższa perspektywa wydaje się prawdopodobna z uwagi na możliwość zrekompensowania szkód materialnych oraz niematerialnych (spowodowanych ową przewlekłością) na podstawie odrębnych przepisów, nie ponosząc przy tym ciężarów fiskalnych. Dlatego też, formułując wniosek *de lege ferenda*, wypada uznać za pożądane uwzględnienie w treści art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. interesującej nas „sumy pieniężnej”. Powinno temu towarzyszyć ewentualne uzupełnienie u.p.d.o.f. o postanowienia sądowe (ewentualnie posłużyć się szerszą kategorią pojęciową – orzeczeniem sądu). Mając jednak na uwadze fakt, iż nowelizacja ustawy może okazać się w praktyce trudna, warto rozważyć uwzględnienie postulatów *de lege lata*, dzięki którym możliwe będzie wypracowanie właściwej, tj. korzystnej dla podatników wykładni art. 21 ust. 1 pkt 3b u.p.d.o.f. Po pierwsze, korzystniejsze rozwiązanie rozwiązanie polegałoby na uznaniu – ze wszystkimi konsekwencjami podatkowymi – że „suma pieniężna” to w istocie *sui generis* zadośćuczynienie. Po drugie, istnieje możliwość skorzystania, w interesującym nas zakresie, z analogii. W obydwu przypadkach zostałby osiągnięty iden-

³³ Ibidem.

tyczny skutek – brak obowiązku zapłaty podatku w związku z zasądzeniem analizowanego świadczenia. Jeszcze raz podkreślić należy, że najbardziej pożądanym środkiem zaradczym byłaby odpowiednia modyfikacja ustawy podatkowej. Tylko takie rozwiązanie gwarantuje brak sporów interpretacyjnych oraz – co jest z tym związane – jednolitość stosowania prawa.

Taxation of 'the amount of money' adjudicated by a court as a result of allowing the complaint for breaking the party's right to hearing the case without undue delay

In spite of guarantees formulated in Article 6 of the European Convention for The Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms and in Article 45 of the Constitution of the Republic of Poland, the parties' right to have their case heard within reasonable time before a court or in preparatory proceedings supervised by public prosecutor, had not always been observed. Therefore in 2004 the Parliament adopted the special Act which allows the parties to lodge with the court a complaint concerning the excessive length. One of the legal instrument to reduce the violation of the right to a hearing within reasonable time is the obligation for the courts to grant the complainant the certain amount of money (between PLN 2,000 and PLN 20,000) as a just satisfaction. Unfortunately it has not been established in Polish legal doctrine whether granted benefit cause tax consequences, including tax liability. Personal Income Tax is levied on all kinds of income, except for income exempt from taxation like compensation for damage or indemnity for moral injury granted by the courts. Nevertheless taxation of the granted 'amount of money' has been disputable. On one hand the provisions of the statute do not mention 'the amount of money' granted by a court as an example of tax exemption, on the other hand its legal nature has been controversial. In authors' opinion 'the amount of money' is *sui generis* indemnity for moral injury, therefore it undoubtedly should be exempted for Personal Income Tax. The study presents the conclusions referring to correct interpretation of the provisions concerning the exemptions from Personal Income Tax. It also includes recommendations for the Polish legislator to improve controversial and therefore unjust for tax payers, provisions.