

Kancelaria Radców Prawnych
Kutnik, Kalinowski i Partnerzy

Toruń, dnia 5 listopada 2010 r.

ODFIS

Trybunał Konstytucyjny
w Warszawie

Skarżący: J D , zamieszkała ,
reprezentowany przez radcę prawnego Mirosława Kutnika

Adres do doręczeń:

Kancelaria Radców Prawnych Kutnik, Kalinowski i Partnerzy
ul. Batorego 5, 87-100 Toruń

Organ, który wydał zakwestionowany akt normatywny:
Sejm Rzeczypospolitej Polskiej

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia czerwca 2010 r. (sygn. akt), doręczonym pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 6 sierpnia 2010 r., oddalono skargę kasacyjną Pana J D od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B z dnia listopada 2008 r. (sygn. akt). W wyniku zastosowania w sprawie Skarżącego art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154, z 1990 r. Nr 51, poz. 297, Nr 55, poz. 321, Nr 86, poz. 504, z 1991 r. Nr 95, poz. 425, Nr 107, poz. 459, z 1993 r. Nr 7 poz. 34, z 1994 r. Nr 1 poz. 3, z 1997 r. Nr

96, poz. 590, Nr 90 poz. 557, Nr 28, poz. 153, Nr 141 poz. 943 z 1998 r. Nr 59, poz. 375, Nr 117, poz. 757, Nr 106, poz. 668) zostały naruszone konstytucyjnie chronione prawa Skarżącego, w tym Jego prawo własności.

Wobec tego, Skarżący, reprezentowany na podstawie załączonego pełnomocnictwa przez radcę prawnego Mirosława Kutnika, który niniejszą skargę konstytucyjną sporządził, wnosi o stwierdzenie, że:

1/ art. 55 ust. 7 zdanie pierwsze ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154, z 1990 r. Nr 51, poz. 297, Nr 55, poz. 321, Nr 86, poz. 504, z 1991 r. Nr 95, poz. 425, Nr 107, poz. 459, z 1993 r. Nr 7 poz. 34, z 1994 r. Nr 1 poz. 3, z 1997 r. Nr 96, poz. 590, Nr 90 poz. 557, Nr 28, poz. 153, Nr 141 poz. 943 z 1998 r. Nr 59, poz. 375, Nr 117, poz. 757, Nr 106, poz. 668) w części zaczynającej się od słowa „oraz” jest niezgodny z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP w zw. z art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji RP oraz w zw. z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, przez to, że narusza prawo własności jednostki, która poczuwając się do obowiązku solidarności z innymi, dokonała darowizny na rzecz osoby prawnej Kościoła Katolickiego, będącego podmiotem prawa publicznego, wskazując jako motyw tego przysporzenia kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, który to przepis, mający charakter pozytywnego bodźca fiskalnego, przewiduje nabycie prawa do wyłączenia z podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych kwoty dokonanej darowizny, a jednocześnie przewiduje utratę w późniejszym terminie tego prawa wskutek nieprzedstawienia, właściwego w arbitralnej ocenie organów podatkowych, sprawozdania kościelnej osoby prawnej o wydatkowaniu uzyskanej darowizny na wskazane wyżej cele, mimo, że przepis ten nie przyznaje jednostce żadnych instrumentów prawnych wobec obdarowanego, pozwalających mu na oddziaływanie na treść tego sprawozdania, wskutek czego

jednostka jest obowiązana zapłacić podatek dochodowy od osób fizycznych za rok w którym dokonała darowizny, nie mogąc jednocześnie odzyskać od obdarowanej jednostki wydatkowanej z własnego majątku kwoty darowizny na cele charytatywno opiekuńcze, co powoduje dwukrotne uszczuplenie jej majątku;

2/ art. 55 ust. 7 zdanie pierwsze ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154, z 1990 r. Nr 51, poz. 297, Nr 55, poz. 321, Nr 86, poz. 504, z 1991 r. Nr 95, poz. 425, Nr 107, poz. 459, z 1993 r. Nr 7 poz. 34, z 1994 r. Nr 1 poz. 3, z 1997 r. Nr 96, poz. 590, Nr 90 poz. 557, Nr 28, poz. 153, Nr 141 poz. 943 z 1998 r. Nr 59, poz. 375, Nr 117, poz. 757, Nr 106, poz. 668) w części zaczynającej się od słowa „oraz” jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP w zw. z art. 2 Konstytucji RP, w świetle których niedopuszczalne jest naruszanie zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz podmiotów uznanych przez państwo z mocy umowy międzynarodowej, za zrównane z instytucjami państwowymi w określonej dziedzinie działalności publicznej (działalność dla dobra człowieka i dobra wspólnego, służąca celom charytatywno-opiekuńczym), uzależnienie sytuacji prawnej jednostki, która poniosła ofiarę publiczną, od zachowania się obdarowanego podmiotu, którego działanie w sferze określonej celem darowizny zostało zrównane z działaniem instytucji państwowych oraz od arbitralnej oceny zachowania się tego podmiotu przez organ władzy publicznej, co powoduje niepewność co do rozmiaru ciężaru publicznego i powoduje przez to nadmierny uszczerbek w prawach majątkowych darczyńcy kwot na cele publiczne wynikający z dwukrotnego uszczuplenia majątku jednostki;

3/ art. 55 ust. 7 zdanie pierwsze ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154, z 1990 r. Nr 51, poz. 297, Nr 55, poz. 321, Nr 86, poz. 504, z 1991 r. Nr 95, poz. 425, Nr 107, poz. 459, z 1993 r. Nr 7 poz. 34, z 1994 r. Nr 1 poz. 3, z 1997 r. Nr 96, poz. 590, Nr 90 poz. 557, Nr 28, poz. 153, Nr 141 poz. 943 z 1998 r. Nr 59, poz. 375, Nr 117, poz. 757, Nr 106, poz. 668) w części zaczynającej się od słowa „oraz” jest niezgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w zw. z art. 2 Konstytucji RP, w związku z art. 217 Konstytucji RP, przez to, że ogranicza prawo własności jednostki, która poczuwając się do obowiązku solidarności z innymi, dokonała darowizny na rzecz osoby prawnej Kościoła Katolickiego, będącego podmiotem prawa publicznego, wskazując jako motyw tego przysporzenia kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, który to przepis, mający charakter pozytywnego bodźca fiskalnego, przewiduje nabycie prawa do wyłączenia z podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych kwoty dokonanej darowizny, a jednocześnie przewiduje utratę w późniejszym terminie tego prawa wskutek nieprzedstawienia właściwego sprawozdania kościelnej osoby prawnej o wydatkowaniu uzyskanej darowizny na wskazane wyżej cele, nie określając szczegółowo wymogów tego sprawozdania, a tym samym pozostawia organom podatkowym ocenę, czy sprawozdanie o przeznaczeniu kwot darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze spełnia wymogi ustawowe, co decyduje o utracie nabytego uprzednio prawa do wyłączenia z podstawy opodatkowania dokonanej darowizny, a więc prawa do posiadania w majątku jednostki równowartości kwoty uzyskanego uprzednio zwolnienia podatkowego, pociągając za sobą obowiązek świadczenia z majątku jednostki określonej kwoty.

Uzasadnienie

I.

W zeznaniu podatkowym za 2004 r. Skarżący odliczył od podstawy opodatkowania darowiznę na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą w wysokości zł. Prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania Skarżący wywodził z treści art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154 ze zm.), dalej zwanej także ustawą kościelną, który stanowi, iż darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz - w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny - sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność.

W toku wszczętego wobec Skarżącego postępowania kontrolnego przedstawił On umowę darowizny z dnia grudnia 2004r., z której wynikał, iż Proboszcz Rzymskokatolickiej Parafii w J potwierdził otrzymanie od Skarżącego darowizny w kwocie zł z przeznaczeniem na działalność charytatywno – opiekuńczą. Powyższą okoliczność Ksiądz J P potwierdził także w trakcie postępowania wyjaśniającego. Ponadto Skarżący przedłożył sprawozdanie sporządzone przez obdarowanego, z którego wynikało, że w okresie 01.01.2005 – 30.11.2006 środki z darowizny zostały rozdysponowane na następujące cele:

- środki higieny osobistej oraz specyficzne produkty spożywcze przeznaczone dla niemowląt w ramach działalności w zakresie ochrony macierzyństwa – zł,
- produkty spożywcze oraz podstawowe artykuły odzieżowe dla rodzin znajdujących się w trudnej sytuacji – zł,
- pomoc dla osób pozbawionych wolności i wychodzących z więzienia – zł,

- pomoc ludziom ofiarom powodzi w N i okolicach – zł,
- dofinansowanie wypoczynku dzieci i ministrantów – zł,
- podstawowe materiały biurowe w zakresie krzewienia idei pomocy bliźnim i postaw społecznych temu sprzyjających wśród dzieci i rodzin patologicznych – zł.

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w T w dniu kwietnia 2007 roku wydał decyzję określającą Skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 rok w wysokości zł.

Skarżący wniósł od powyższej decyzji odwołanie. Organ odwoławczy decyzją z dnia lipca 2007 r. uchylił zaskarżoną decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Skarga na ww. decyzję została oddalona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w B wyrokiem z dnia listopada 2007r. ().

W odpowiedzi na wezwanie organu I instancji do przedłożenia bardziej szczegółowych danych dotyczących przeznaczenia środków darowizny, Ksiądz J P wyjaśnił, że nie może udostępnić przedmiotowych danych z uwagi na obowiązujące go zasady opisane w Kodeksie Prawa Kanonicznego, w szczególności prawo do dobrego imienia i ochrony własnej prywatności.

Decyzją z dnia marca 2008r. organ I instancji ponownie określił Skarżącemu zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 rok w wysokości zł.

Wyżej wymieniona decyzja została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w B z dnia czerwca 2008r.

Skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B , która została oddalona zaskarżonym wyrokiem z dnia listopada 2008r. (). Sąd uznał bowiem, że sprawozdanie kościelnej osoby

prawnej o przeznaczeniu darowizny nie jest dokumentem urzędowym, a jedynie dokumentem prywatnym, a w konsekwencji nie jest objęty domniemaniem prawdziwości. Sąd nie dał zatem wiary treści przedmiotowego sprawozdania, uznając że nie jest ono konkretne i sprawdzalne. Sąd nie uznał także argumentów Księdza J P o istnieniu przeszkód w prawie kanonicznym w ujawnieniu szczegółowych informacji na temat rozdysponowania darowizny i jej beneficjentów, zarzucając jednocześnie Skarżącemu, że sam nie podjął próby wskazania odpowiednich dowodów.

Z kolei wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia czerwca 2010 r., sygnatura akt , doręczonym pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 6 sierpnia 2010 r. oddalono skargę kasacyjną Skarżącego od tego wyroku.

W wyroku tym Sąd stanął na stanowisku, że: *„Sprawozdanie obdarowanej kościelnej osoby prawnej o przeznaczeniu wartości otrzymanej darowizny na działalność charytatywną - opiekuńczą jest w rozumieniu prawa dokumentem prywatnym (por. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 554/07, LEX nr 475544; wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 231/07, LEX nr 476640). Odnosi się ono bowiem do czynności cywilnoprawnej, jaką jest darowizna dokonana na rzecz kościelnej osoby prawnej. Stosownie do art. 194 § 1 i 2 o.p. dokument urzędowy, aby korzystać ze zwiększonej mocy w zakresie tego, co zostało w nim stwierdzone, musi spełniać łącznie określone warunki. Musi być sporządzony w przepisanej formie i przez powołany do tego organ władzy publicznej bądź inną jednostkę, uprawnioną na podstawie odrębnych przepisów do jego wystawienia. Cechą dokumentu urzędowego jest więc wystawienie go w ramach kompetencji przysługujących organowi lub jednostce. Nie ma tego przymiotu dokument dotyczący czynności dokonanych przez dany podmiot jako uczestnika obrotu cywilnoprawnego.*

Odnosnie powyższego zagadnienia należy wskazać, że powołane w skardze kasacyjnej przepisy Konstytucji RP (art. 25 ust. 3 i 4) odnoszą się do kwestii rozdzielności państwa od kościołów i związków wyznaniowych, wzajemnego poszanowania autonomii i wzajemnej niezależności każdego w swoim zakresie i ich

współdziałania dla dobra człowieka i dobra wspólnego oraz sposobu uregulowania wzajemnych stosunków między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem Katolickim. Z kolei powołany art. 22 ust. 1 Konkordatu zrównuje pod względem prawnym działalność kościelnych osób prawnych Kościoła Katolickiego służącą celom humanitarnym, charytatywno - opiekuńczym, naukowym i oświatowo - wychowawczym z działalnością służącą analogicznym celom i prowadzoną przez instytucje państwowe. Przepisy te, ani żadne inne nie dają jednak kościelnym osobom prawnym uprawnień do wystawiania dokumentów urzędowych dotyczących działalności charytatywno - opiekuńczej. Nietrafne są zatem podniesione w tym zakresie zarzuty skargi kasacyjnej.

Sprawozdanie jako dokument prywatny, na podstawie art. 180 § 1 o.p., może stanowić dowód w postępowaniu podatkowym, nie jest jednak wyposażone w domniemanie zgodności z prawdą złożonych w nim oświadczeń. Winno ono zatem zawierać dane na tyle dokładne i konkretne, aby umożliwić podatnikowi samoobliczenie podatku, a następnie organowi podatkowemu w późniejszym (ewentualnym) postępowaniu podatkowym ustalenie, sprawdzenie, zweryfikowanie danych o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno - opiekuńczą.

Znajdujące się w aktach administracyjnych rozpoznawanej sprawy sprawozdanie wymogów tych nie spełnia. Podnosi ono wprawdzie wykorzystanie darowizny na wskazane w sposób ogólny cele, jednakże nie zawiera konkretnych danych, chociażby - na jakich zasadach pomocy tej udzielano i na czym ona polegała, jak liczna grupa osób z niej skorzystała itp. Brak jest także listy osób korzystających z pomocy. Dane sprawozdania są na tyle ogólnikowe, że nie można ich zweryfikować. Również i informacje uzyskane w toku postępowania podatkowego od ks. J. P., działającego w imieniu obdarowanej kościelnej osobie prawnej z racji pełnienia funkcji proboszcza Parafii Rzymskokatolickiej, nie pozwoliły na zweryfikowanie i potwierdzenie konkretnych działań charytatywno - opiekuńczych ze środków z darowizny przekazanej przez skarżącego. W odpowiedzi na wezwanie organu podatkowego w piśmie z dnia 12 sierpnia 2007 r. stwierdził on, że nie może podać żądanych danych dotyczących przeznaczenia darowizny z uwagi na obowiązujące go

zasady opisane w Kodeksie Prawa Kanonicznego, w szczególności „prawo do dobrego imienia i ochrony własnej prywatności”.

W tym miejscu należy odnieść się do postawionego w skardze kasacyjnej zarzutu, iż organy podatkowe wymagały przedstawienia w sprawozdaniu o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywną - opiekuńczą informacji, których ujawnienie stanowiłoby naruszenie przepisów prawa kanonicznego, objętych „dyskrecją duszpasterską” rozumianą, jako tajemnica związana z posługą duszpasterską. Przede wszystkim, żaden ze wskazanych w zarzutach przepisów, tj. art. 55 ust. 7, art. 2, art. 3 ust. 2 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w RP, art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji RP oraz art. 5 i art. 22 ust. 1 Konkordatu nie daje podstaw do uchylenia się od przedstawienia w sprawozdaniu danych dotyczących działalności charytatywnej - opiekuńczej finansowanej ze środków uzyskanych z darowizny przekazanej na ten cel. Co więcej zakaz udzielania przez duchownego takich informacji nie wynika też z przywołanych przez stronę skarżącą przepisów prawa kanonicznego. Nie może stanowić skutecznej podstawy do uchylenia się przedstawienia danych dotyczących udzielonej pomocy przywoływane przez Stronę skarżącą nie unormowane prawnie pojęcie tzw. „dyskrecji duszpasterskiej”.

II.

Ocena zgodności zaskarżonego przepisu art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154) z Konstytucją wymaga również przedstawienia szerszego kontekstu historyczno-prawnego, w jakim przepis ten obowiązywał.

Przepisy ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154) są przejawem, a w każdym razie próbą zadeklarowania przez władze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej u schyłku lat osiemdziesiątych, zasady autonomii i niezależności państwa oraz kościołów. Przepisy te, dążąc do harmonijnego uregulowania wzajemnych stosunków między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską oraz mając na uwadze rolę odegraną przez Kościół w tysiącletnich dziejach Państwa

Polskiego, miała na celu unormowanie - przynajmniej w pewnym zakresie - stosunków prawnych między Kościołem Katolickim a Państwem.

Zgodnie z przepisami wprowadzonymi tą ustawą, Państwo nie jest uprawnione do regulowania spraw wiary, a prawo kanoniczne - w przypadku Kościoła Katolickiego - nie wywiera bezpośrednich skutków w sferze państwowego porządku prawnego. Ustawa ta, zgodnie z jej art. 77, rozpoczęła swój byt prawny w dniu jej ogłoszenia, tj. 23 maja 1989 r.

Zaskarżony przepis art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, od czasu wejścia jej w życie stanowił, że darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz - w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny - sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. Na mocy powyższego przepisu państwo zrezygnowało z pobierania daniny publicznej od osoby, która złożyła ofiarę publiczną na rzecz kościelnych osób prawnych Kościoła Katolickiego.

Powołany przepis w pierwszym okresie jego obowiązywania dotyczył uprawnienia do pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym uregulowanym w ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1972 r. Nr 53 poz. 339 ze zm.) oraz w podatku wyrównawczym uregulowanym w ustawie z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku wyrównawczym (Dz. U. Nr 45, poz. 227 ze zm.). Podatek dochodowy obejmował wówczas między innymi przychody z działalności wytwórczej, usługowej, handlowej, nieruchomości niestanowiących gospodarstwa rolnego, najmu, dzierżawy, z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych. Podatkowi wyrównawczemu podlegały zaś wszelkiego rodzaju dochody pieniężne i wartość świadczeń w naturze, które zostają osiągnięte przez osoby fizyczne po przekroczeniu granicznej kwoty 36.000.000 złotych (przed denominacją).

Od dnia 1 stycznia 1992 r., kiedy to weszły w życie przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.), powołany przepis art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej, ze względu na jego usytuowanie oraz powiązanie z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych był przedmiotem kontrowersji w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, których zasadniczym powodem było określenie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych górnego limitu odliczeń darowizn oraz brak korelacji - z uwagi na dwuletni termin dotyczący wykorzystania darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą - z okresem, w którym powstaje zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych (okres roku kalendarzowego).

Przepis art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do końca 1994 r., stanowił, że *„podstawą obliczenia podatku był dochód ustalony zgodnie z art. 9, 24 lub 25 tej ustawy po odliczeniu kwot darowizn m.in. na cele kultu religijnego, dobroczynne, ochrony zdrowia i pomocy społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów - do wysokości 10% dochodu "lub bez ograniczenia, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw".*

Na gruncie powyższego przepisu, darowizny przekazane na cele charytatywno-opiekuńcze w latach 1992-1994 podlegały odliczeniu od podstawy opodatkowania w pełnej, faktycznie dokonanej wysokości. Przepis ten bowiem wskazywał wprawdzie, iż darowizny na cele wymienione w tej ustawie odlicza się w wysokości 10% dochodu, nie odnosił się on jednak do darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą. Odliczeniu od podstawy opodatkowania bez kwotowego ograniczenia podlegały zatem darowizny przekazane na wyżej wymienioną działalność, o ile wynikało to z odrębnych ustaw. Podstawę prawną dokonywania takich odliczeń stanowił art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej.

Kontrowersje wokół omawianego przepisu nasiliły się od dnia 1 stycznia 1995 r., tj. daty wejścia w życie art. 1 pkt 16 lit. a ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25). Powyższą ustawą wprowadzono w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych istotną zmianę w zakresie odliczeń darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą. Postanowiono bowiem, że darowizny na cele wymienione w ustawie, w tym na cele charytatywno-opiekuńcze, podlegają odliczeniu do wysokości 10% dochodu od podstawy opodatkowania. Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą podlegały jednak odliczeniu od podstawy opodatkowania bez ograniczeń, o ile spełnione zostały warunki wymienione w art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej (por. uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2005 r. o sygn. akt FPS 5/04).

Stanowisko to znajdowało także aprobatę części doktryny oraz publicystyki prawniczej (np. J. Marciniuk: Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2003, s. 722 oraz krytyczne glosy do podanych wyżej wyroków NSA z dnia 10 sierpnia 2000 r. sygn. akt I SA/Po 1186/99 i z dnia 2 grudnia 2003 r. sygn. akt III SA 1209/01: W. Sawa, "Glosa" 2001, nr 9, s. 29-31, R. Kubacki, "Glosa" 2004, nr 4, s. 24-29). Podobny pogląd wyraził również członek Rady Legislacyjnej Ryszard Mastalski w indywidualnej opinii kwestionującej wyrok z dnia 2 grudnia 2003 r. sygn. akt III SA 1209/01 ("Przegląd Legislacyjny" 2004, s. 169).

Podatnicy, którzy złożyli ofiarę publiczną na rzecz podmiotu uznanego przez Państwo za partnera w realizacji celu publicznego, nadal zwolnieni byli w tym zakresie z obowiązku poniesienia ciężaru podatkowego. Taki stan prawny obowiązywał do końca 2003 r., tyle że z dniem 1 stycznia 1997 r. na mocy art. 1 pkt 12 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638) dokonano redakcyjnej zmiany art. 26 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, który, przy niezmienionej treści, oznaczony został jako art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b.

Zaznaczenia ponadto wymaga, że wszystkie darowizny podlegające odliczeniu na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, muszą być przekazane na określony w tych przepisach cel, a fakt ten powinien potwierdzać dokument poniesienia wydatku. Jedynie w przypadku odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, w oparciu o ustawy regulujące stosunek państwa do poszczególnych Kościołów w Polsce, wymagane jest dodatkowo sprawozdanie o przeznaczeniu ich na tę działalność.

Stosowanie wymienionych wyżej przepisów prawnych w praktyce, w szczególności w zakresie dotyczącym obowiązku przedłożenia sprawozdania z wydatkowania darowizny przez kościelną osobę prawną, wywoływało trudności. W orzecznictwie sądów administracyjnych, tak jak w sprawie Skarżącego, konsekwentnie jednak przyjmowano, iż skoro w art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej ustawodawca wyznaczył okres aż dwóch lat na przedstawienie sprawozdania, świadczy to o założeniu, że zostaną w nim wymienione przez kościelną osobę prawną konkretne, rozłożone w czasie, zdarzenia związane z rozdysponowaniem otrzymanych darowizn (por. wyrok NSA z dnia 31 maja 2005 r. sygn. akt FSK 1808/04; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2007 r. sygn. akt II FSK 79/06, wyrok NSA z dnia 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 1405/05 - niepubl.; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2007 r. sygn. akt II FSK 588/06 - niepubl.; wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2007 r. sygn. akt II FSK 162/06). W orzeczeniu tym jest jednolicie prezentowany pogląd, iż sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 ustawy jest dokumentem prywatnym, nieobjętym domniemaniem prawdziwości przedstawionych w nim oświadczeń, stąd też podlega ono ocenie organów podatkowych pod względem formalnym i merytorycznym. Informacje zawarte w tym sprawozdaniu powinny być na tyle dokładne, konkretne i sprawdzalne, aby na ich podstawie można było zweryfikować, ustalić i ocenić, że w rzeczywistości sprawozdania te dokumentują przeznaczenie darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą (por. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2010 r., sygnatura akt SK 57/08, OTK 31/3/A/2010).

Sprawozdanie, o którym mowa w zaskarżonym art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej spełnia więc wymogi ustawowe wówczas, gdy wskazuje konkretny cel przeznaczenia darowizny oraz kwotę na ten cel przekazaną. Gdyby bowiem celem sprawozdań miało być tylko wykazanie intencji obdarowanego, w ustawie przewidziano, by jako termin ich przedstawienia, okres bezpośrednio następujący po przyjęciu darowizn.

Ustawodawca nakładając obowiązek sporządzenia sprawozdania o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, nałożył zatem obowiązek wykazania, że środki przekazane przez darczyńcę zostały w całości, jak chce tego ustawa, przeznaczone przez obdarowanego, jakim jest kościelna osoba prawna na cel, jakim jest kościelna działalność charytatywno-opiekuńcza. Konieczność wskazania w sprawozdaniu kwoty darowizny na skonkretyzowany cel charytatywno-opiekuńczy, podyktowana jest także uprawnieniami organów podatkowych do sprawdzania prawidłowości i rzetelności składanych zeznań podatkowych.

Należy wszakże zauważyć, iż po wejściu w życie Konstytucji RP zmienił się kontekst normatywny, w którym funkcjonuje zaskarżony przepis. Przedewszystkim, stosownie do art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP, współdziałanie Państwa z jakimkolwiek kościołem lub związkiem wyznaniowym ma służyć dobru człowieka i dobru wspólnemu. Przez podjęcie w tym zakresie współdziałania, Państwo włącza zatem kościoły i związki wyznaniowe w sferę prawa publicznego. Kościół lub związek podejmując owo współdziałanie i wkraczając w sferę prawa publicznego, przestaje być „zwykłą” osobą prawną. Za wyraźnym przyzwoleniem Państwa staje się podmiotem publicznym. Tym samym jego działaniom w stosunkach z podmiotami prawa prywatnego, nawiązanymi dla osiągnięcia celu publicznego, musi być przypisana cecha publicznej wiarygodności. To rozwiązanie konstytucyjne nawiązuje do zarzuconej w poprzednim systemie ustrojowym koncepcji osoby prawa publicznego. Do tej koncepcji nawiązuje wprost podpisany w dniu 28 lipca 1993

r. między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską Konkordat, który obowiązuje od dnia 25 kwietnia 1998 r. – a jego art. 22 ust. 1 w szczególności. Z tego przepisu wynika wyraźnie, że Kościół Katolicki jest w zakresie, w którym współdziała z Państwem dla dobra człowieka i dobra wspólnego, osobą prawa publicznego (tak B. Rakoczy „*Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej*”. Komentarz. Oficyna, Warszawa 2008 r., s. 62-63).

III.

1.

Przepis art. 21 ust. 1 Konstytucji stanowi, że *"Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia"*. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, przepis ten należy do kręgu unormowań programowych Konstytucji, wyznaczających kierunek i treść działania państwa. Nie stanowi natomiast samoistnej podstawy konstytucyjnego prawa czy wolności jednostki. Jednocześnie pogwałcenie norm szczegółowych dotyczących ochrony własności (art. 64 Konstytucji) zawsze musi być kwalifikowane jednak jako naruszenie jej art. 21 ust. 1 Konstytucji, stąd też kwestionując zgodność z Konstytucją art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, póź. 154 ze zm.) Skarżący powołuje się także na ten wzorzec kontroli (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00).

Konstytucyjna ochrona prawa własności i innych praw majątkowych pojmowanych podmiotowo gwarantowana jest w art. 64 ust. 1-2 Konstytucji. Wedle pierwszego z nich *"Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia"*. Z kolei zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji *"własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej"*. Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji stanowi podstawę publicznego prawa podmiotowego, którego treścią jest gwarantowana konstytucyjnie wolność nie tylko do nabywania mienia czy jego zachowania, ale także dysponowania nim. Dysponowanie

mieniem obejmuje w szczególności zbywanie go (w całości lub w części) w drodze dokonywania przez uprawnionego czynności prawnych. W świetle powyższego w pojęciu dysponowania mieniem mieści się również rozporządzenie przez podatnika swoim mieniem poprzez złożenie ofiary publicznej na rzecz kościelnej osoby prawnej.

Zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, wyrażonym w wyroku z dnia 13 kwietnia 1999 r. w sprawie o sygn. akt K 36/98 (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40), z nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych statuowanego w art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji wynikają określone obowiązki dla ustawodawcy: obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym i obowiązek negatywny powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Z art. 64 ust. 1 Konstytucji wynika zatem także zakaz wprowadzania przez ustawodawcę takich przepisów prawa, które ograniczałyby prawa obywatela do dysponowania swoim mieniem przez to, że skłaniałyby go do poniesienia ofiary publicznej na rzecz kościelnej osoby prawnej, warunkując jednocześnie zachowanie związanego z tym rozporządzeniem prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych o dokonane darowizny - od późniejszego zachowania się obdarowanego, który w terminie dwóch lat od otrzymania darowizny, winien przedstawić darczyńcy sprawozdanie z przeznaczenia darowizny na kościelną działalność charytatywno – opiekuńczą.

2.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że szczególnej ochronie powinna podlegać jednostka, która wykonując swoje prawo do dysponowania mieniem realizowała nałożony przez Konstytucję RP obowiązek solidarności z innymi. Zgodnie z tym, co zostało wskazane w końcowym zdaniu Preambuły do Konstytucji powszechny obowiązek solidarności z innymi jest jedną z zasad obowiązujących wszystkich stosujących Konstytucję (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2006 r. sygn. SK 57/04 OTK-A 2006/4/43).

Skoro państwo podjęło decyzję o samoograniczeniu dochodów budżetowych w taki sposób, że podatnicy, którzy osiągają dochody, poczuwając się do obowiązku solidarności z innymi, mogą złożyć ofiarę publiczną podmiotowi prawa publicznego, współdziałającemu z Państwem dla dobra człowieka i dobra wspólnego, z wyraźnym wskazaniem celu, na który należało tę ofiarę przeznaczyć, co prowadzi w rezultacie do nabycia przez nich prawa do obniżenia podstawy opodatkowania, a w dalszej konsekwencji zmniejszenia dochodów budżetowych, państwo to powinno wspierać tych obywateli w realizacji powyższego obowiązku, a związane z realizacją tego obowiązku prawa jednostki poddać tym ściślejszej ochronie prawnej.

3.

W świetle powyższego, w ocenie Skarżącego, zaskarżony przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, póź. 154 ze zm.) narusza nie tylko art. 64 ust. 1 Konstytucji, lecz ponadto wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Zasada ta opiera się na takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwia jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138).

Zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką

dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny (zob. np. orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., sygn. K. 1/94, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 10, s. 78; wyrok z 2 czerwca 1999 r., sygn. K. 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94, s. 482).

Przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, póź. 154 ze zm.) powyższych postulatów nie realizuje. Przepis ten przyznaje jednostce, która motywowana obowiązkiem solidarności z innymi dokonała przysporzenia majątkowego na rzecz instytucji prowadzącej działalność charytatywno-opiekuńczą, prawo do obniżenia podstawy opodatkowania o wydatkowane na ten cel kwoty. Jednocześnie zachowanie tego prawa warunkuje jednak od zachowania się obdarowanego tj. od sporządzenia przez obdarowanego sprawozdania.

Przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej - w swojej istocie – kieruje środki przeznaczone na podatki, do instytucji, które realizują konstytucyjny obowiązek solidarności z innymi wydatkując powierzone im środki na cele związane z działalnością charytatywno-opiekuńczą i uprawnia tym samym podatnika do decydowania, w jakich formach oraz przez jaki podmiot obowiązek ten ma być realizowany. Obowiązek ten zgodnie z wolą ustawodawcy może być realizowany także przez kościelne osoby prawne, które na mocy powyższego przepisu oraz art. 22 ust. 1 Konkordatu podpisanego w dniu 28 lipca 1993 r. między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską – jeżeli chodzi o realizację działalności charytatywno-opiekuńczej - przez podjęcie w tym zakresie współdziałania włączone zostały do sfery prawa publicznego.

Przepis ten ponadto zakłada, że podatnik, który ponosi ofiarę publiczną na rzecz podmiotu, któremu z uwagi na podjęcie przed ten podmiot współdziałania z Państwem

w służbie dobru człowieka i dobru wspólnemu posiada cechę publicznej wiarygodności, podlega zwolnieniu z obowiązku ponoszenia ciężaru publicznego w postaci podatku. Skoro bowiem jednostka w oparciu o upoważnienie ustawowe dokonuje przysporzenia majątkowego na rzecz podmiotu, które realizuje zadania z dziedziny prawa publicznego, poprzez dokonanie tego przysporzenia realizuje ona tym samym określony w art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków. Elementarne poczucie sprawiedliwości wymaga zatem, aby jednostka, która w sposób motywowany przez ustawodawcę pokierowała swymi sprawami majątkowymi i poniosła ofiarę publiczną pozostając w zaufaniu do państwa i stanowiącego przez nie prawa, mogła liczyć na rekompensatę w postaci prawa do odliczenia ofiarowanych na cele publiczne kwot od podstawy opodatkowania i nie była obowiązana w rezultacie do dwukrotnego ponoszenia świadczenia o charakterze publicznoprawnym.

Przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej stanowi tymczasem swoistą dla niej „pułapkę”. Uzależnia bowiem zachowanie prawa do zwolnienia z obowiązku poniesienia ciężaru publicznego darczyńcy, który złożył ofiarę publiczną, od przedłożenia przez niego sprawozdania przedstawionego mu przez podmiot prawa publicznego, który ofiarę przyjął, mimo, że darczyńca nie ma prawnych możliwości zweryfikowania zawartych w tym sprawozdaniu informacji ani wpływu na ich treść. Nie można tymczasem różnicować sytuacji prawnej jednostki w zależności od zdarzeń, na które nie ma ona żadnego wpływu.

Zwrócić należy przy tym uwagę, iż zgodnie z konstrukcją cywilnoprawną, którą wprowadza powyższy przepis, jednostka, która ponosi ofiarę publiczną na rzecz kościelnej osoby prawnej nie pozostaje z tą osobą w stosunku zlecenia, który uprawniałby przekazującego środki na cele charytatywno-opiekuńcze do podejmowania działań mających na celu efektywne wykorzystanie tych środków w okresie dwóch lat od dnia ich przekazania, lecz określa to przysporzenie jako darowiznę, co uniemożliwia ponadto - z uwagi na brak przesłanek - wystąpienie z

żądaniem zwrotu przedmiotu darowizny. Darczyńca może wprowadzić na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania nie czyniąc nikogo wierzycielem, co - zgodnie z art. 893 k.c. - stanowi polecenie. Działanie to lub zaniechanie w tym wypadku polegałoby na spełnieniu oznaczonego świadczenia na rzecz osoby trzeciej. Obowiązek ten nie dotyczy zatem sporządzania przez obdarowanego sprawozdania, a w szczególności jego określonej formy i treści, tym bardziej, że zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, darowizna przekazywana jest na cele charytatywno-opiekuńcze realizowane przez podmiot prawa publicznego, a nie zaś na rzecz konkretnego beneficjariusza.

Ponadto zauważyć należy, iż sporządzenie sprawozdania z przeznaczenia przekazanych przez darczyńcę kwot na konkretne cele, w sytuacji gdy darowizny nie wpływają na wyodrębnione – w odniesieniu do każdego z darczyńców - rachunki nie wydaje się możliwe. W sytuacji bowiem, w której kilku darczyńców przekazuje ofiarę publiczną na rachunek kościelnej osoby prawnej, nie jest możliwe skuteczne wykazanie w sprawozdaniu, iż to właśnie środki jednostki kontrolowanej przez organ podatkowy przeznaczone zostały na rzecz konkretnego beneficjenta, co naraża ją na zarzut ze strony organów podatkowych, iż nie może ona odliczyć przekazanej darowizny od podstawy opodatkowania.

W rezultacie tak ukształtowanego stosunku prawnego zaskarżony przepis nie pozwala zatem jednostce, która decyduje się na realizację obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych oraz obowiązku solidarności z innymi poprzez poniesienie ofiary publicznej na rzecz podmiotu uznanego przez Państwo, z mocy umowy międzynarodowej, za zrównany pod względem prawnym, w zakresie działalności dla dobra człowieka i dobra wspólnego, służącej celom charytatywno-opiekuńczym za równoprawny z instytucjami państwowymi, przewidzieć rozmiar ciężaru publicznoprawnego.

4.

Przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej warunkując zachowanie związanego z dokonaniem ofiary publicznej prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych o dokonane darowizny - od sporządzenia przez obdarowanego bliżej niedookreślonego w tym przepisie sprawozdania narusza także zasady prawidłowej legislacji.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. *"Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. (...) Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą, Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji*

prawnych jego zachowań" (wyrok Trybunału Konstytucyjnego dnia z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448).

Z zasady określoności wynika, że *"każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów"*. Trybunał podkreślał też wielokrotnie, że *"dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania, jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego"* (tamże; zob. też inne orzeczenia: uchwała z 16 stycznia 1996 r., W. 12/94, OTK ZU nr 1/1996, poz. 4; wyroki z: 10 października 1998 r., K. 39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz. 83).

Na gruncie obowiązującej Konstytucji nakaz precyzyjnego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji w prawa jednostki, oraz trybu, w jakim podmiot ograniczony może bronić się przed nieuzasadnionym naruszeniem jego praw, znajduje zakotwiczenie także w art. 217 Konstytucji, który dotyczy sfery praw związanych z ponoszeniem ciężarów publicznoprawnych. Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Określenie to ma ogromne znaczenie w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej (por. cyt. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30). Prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań mających istotne znaczenie z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7

Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach i na podstawie prawa.

Z orzecnictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika także, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi).

Przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej nie spełnia wskazywanych wyżej wymogów wynikających z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji, a dotyczących należytej określoności stanowionych przez ustawodawcę przepisów. Warunkowanie zachowania związanego z dokonaniem ofiary publicznej prawa do pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych o dokonane darowizny - od sporządzenia przez obdarowanego bliżej niedookreślonego w tym przepisie, ani co do formy, ani też co do treści, „sprawozdania” nie pozwala w szczególności na określenie takiej jego treści, która zagwarantuje, że decyzje stosowania prawa wydawane w sprawach indywidualnych nie będą arbitralne i zależne od indywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, a tym samym przewidywalne dla jednostki, która dążąc do realizacji obowiązku solidarności z innymi decyduje się na poniesienie ofiary publicznej na rzecz podmiotu prawa publicznego udzielającego zapewnienia, że ofiara ta przeznaczona zostanie na służącą dobru człowieka i dobru wspólnemu kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą zrównaną, z mocy wiążącej Rzeczpospolitą Polską umowy międzynarodowej zawartej ze Stolicą Apostolską, pod względem prawnym z działalnością służącą celom charytatywno-opiekuńczym prowadzoną przez instytucje państwowe.

Zarzut, że zaskarżony przepis w zakresie, w jakim obciąża on darczyńcę obowiązkiem przedłożenia sporządzonego przez obdarowanego „sprawozdania” nie spełnia wymogów określoności stanowionych przez ustawodawcę przepisów

potwierdzają także wątpliwości występujące w praktyce na gruncie jego stosowania (por. przykładowo wyroki NSA: z dnia 23 marca 2006 r. sygn. akt II FSK 1405/05 - niepubl.; z dnia 4 stycznia 2007 r. sygn. akt II FSK 588/06 - niepubl.; z dnia 16 stycznia 2007 r. sygn. akt II FSK 162/06, z dnia 31 maja 2005 r. sygn. akt FSK 1808/04; z dnia 4 stycznia 2007 r. sygn. akt II FSK 79/06).

5.

W ocenie Skarżącego art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 29, póź. 154 ze zm.) narusza również konstytucyjną zasadę równości.

Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału, zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, powinny być traktowane równo, tj. bez różnicowań zarówno faworyzujących jak i dyskryminujących. Jednocześnie zasada równości zakłada odmienne traktowanie tych podmiotów prawa, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej.

Badając zgodność regulacji prawnej z konstytucyjną zasadą równości, należy ustalić, czy zachodzi podobieństwo określonych podmiotów, a więc czy możliwe jest wskazanie wspólnej cechy istotnej lub faktycznej uzasadniającej równe traktowanie tych podmiotów. Ustalenie to wymaga analizy celu i treści aktu normatywnego, w którym zawarta została kontrolowana norma prawna. Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Odstępstwo takie jest dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione trzy warunki. Po pierwsze, wprowadzone przez prawodawcę różnicowania muszą być racjonalnie uzasadnione. Muszą one mieć związek z celem i treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma. Po drugie, waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie podmiotów podobnych, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku ich różnego traktowania. Po trzecie, różnicowanie podmiotów podobnych musi znajdować podstawę w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych.

Zasada równości została wyrażona w szeregu przepisów ustawy zasadniczej. Z jednej strony, Konstytucja zawiera ogólny przepis - art. 32 - wyrażający zasadę równości, który nakazuje przestrzeganie tej zasady wszystkim organom władzy publicznej, z drugiej strony zawiera przepisy, które konkretyzują zasadę równości w określonych dziedzinach życia lub w odniesieniu do określonych stosunków społecznych. Przepisy szczegółowe Konstytucji nakazują poszanowanie zasady równości między innymi w takiej dziedzinie życia społecznego jaką jest działalność kościołów i związków wyznaniowych (art. 25 Konstytucji) oraz w sferze ochrony własności (art. 64 ust. 2 Konstytucji), przy czym znaczenie powyższych przepisów szczegółowych polega na potwierdzeniu obowiązywania omawianej zasady w wymienionych w nich dziedzinach życia.

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji *"własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej"*. Każde zatem prawo majątkowe korzysta z jednakowej konstytucyjnej ochrony.

Zasada równej dla wszystkich ochrony własności nakazuje przyjęcie, że również w przypadku rozstrzygnięć ustawodawczych, skłaniających jednostkę pozostającą w wykonaniu obowiązku solidarności z innymi do rozporządzenia swoim mieniem poprzez dokonanie ofiary publicznej, w następstwie którego ustawodawca przyznaje tej jednostce możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą - bez względu na to czy darowizna ta dokonana została na rzecz instytucji państwowej czy też kościelnej, która na mocy umowy międzynarodowej została z instytucją państwową zrównana - obowiązywać powinien podobny standard ochrony własności. Należy bowiem założyć, że ustawowa ingerencja w prawo własności w tym obszarze, niezależnie od tego, czy dokonywana jest w związku z realizacją celów publicznych za pośrednictwem instytucji państwowej czy też kościelnej, podlegać powinna do pewnego stopnia takim samym założeniom. Nie można bowiem zakładać, że ingerencja ustawodawcy w prawo własności jednostki, która dokonała przysporzenia majątkowego na rzecz kościelnej osoby prawnej, która w zakresie, w jakim współdziała z Państwem dla dobra człowieka i dobra

wspólnego, jest osobą prawa publicznego, podlega mniejszym czy też "łagodniejszym" rygorom konstytucyjnym niż prawo własności jednostki, która dokonała przysporzenia majątkowego na rzecz instytucji państwowej.

Nie ulega wątpliwości, że zaskarżony przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 29, póź. 154 ze zm.) narusza tę zasadę, bowiem istota prawa do odliczenia darowizn w analizowanym tu ujęciu jest taka sama, niezależnie od tego, czy przysporzenie następuje na rzecz instytucji kościelnej czy też państwowej. Wszystkie darowizny podlegające odliczeniu na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, muszą być przekazane na określony w tych przepisach cel, a fakt ten powinien potwierdzać jedynie dokument poniesienia wydatku. Zgodnie bowiem z art. 26 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wysokość wydatków na działalność charytatywno-opiekuńczą ustalało się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie, a od zmiany tego przepisu z dniem 1 stycznia 2002 r. wysokość wydatków na cele wymienione w ust. 1 pkt 9 ustala się na podstawie dowodu wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego. Natomiast w przypadku odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, w oparciu o art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, wymagane jest dodatkowo sprawozdanie o przeznaczeniu ich na tę działalność, mimo tego, że darowizna zostaje przyjęta przez podmiot, którego działalność charytatywno-opiekuńcza została zrównana z mocy umowy międzynarodowej pod względem prawnym z działalnością służącą tożsamym celom prowadzoną przez instytucje państwowe.

6.

Zaskarżony przepis art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, póź. 154 ze zm.) narusza również art. 25 Konstytucji.

Powyższy przepis reguluje konstytucyjny status kościołów i związków wyznaniowych. Niewątpliwie z treści art. 25 Konstytucji można wywieść, iż status wspólnot religijnych został uregulowany w sposób szczególny, różny od innych podmiotów prawa, ustanawiając specyficzne gwarancje ich praw.

Zgodnie z treścią art. 25 ust. 1 Konstytucji RP kościoły i inne związki wyznaniowe są równouprawnione. Nikt nie może być zatem dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny (por. art. 25 ust. 2 Konstytucji). Zasady te mają przy tym charakter uniwersalny, gdyż dotyczą nie tylko równego traktowania ewentualnych obdarowanych, tj. kościołów i związków wyznaniowych, ale także darczyńców, czyli podatników korzystających z ulg podatkowych.

Stosownie z kolei do art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP, współdziałanie Państwa z jakimkolwiek kościołem lub związkiem wyznaniowym ma służyć dobru człowieka i dobru wspólnemu. Jak wskazywano wyżej, przez podjęcie w tym zakresie współdziałania Państwo włącza zatem kościoły i związki wyznaniowe w sferę prawa publicznego.

Do istotnych elementów statusu wspólnot religijnych należy również sformułowana w art. 25 ust. 4 Konstytucji zasada stanowienia regulacji prawnych dotyczących tych wspólnot w drodze dwustronnej. Stosunki między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem Katolickim określa umowa międzynarodowa ze Stolicą Apostolską oraz ustawy. Zgodnie z art. 22 ust. 1 Konkordatu zawartego między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisanego w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r. (Dz. U. z dnia 23 kwietnia 1998 r.), działalność służąca celom humanitarnym, charytatywno-opiekuńczym, naukowym i oświatowo-wychowawczym, podejmowana przez kościelne osoby prawne, jest zrównana pod względem prawnym z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe.

Z powyższego przepisu wyraźnie wynika, iż w zakresie, w jakim Kościół Katolicki, realizując obowiązek współdziałania z Państwem określony w art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP, podejmuje działalność, która służy dobru człowieka i

dobru wspólnemu, korzysta on z przywilejów przysługujących osobom prawa publicznego, w tym publicznej wiarygodności.

Statuując powyższą zasadę ustawodawca kierował się przekonaniem, iż działalność charytatywno-opiekuńcza Kościoła Katolickiego jest co najmniej tak samo efektywna, co działalność instytucji państwowych w tym samym zakresie. Przekonanie to - jak się wydaje – ustawodawca oparł na doświadczeniach wynikającym z dotychczasowej działalności Kościoła Katolickiego, który podtrzymuje długowieczną tradycję aktywności w niesieniu pomocy osobom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej, rodzinnej lub osobistej, a zatem w sferze charytatywno-opiekuńczej. Efektywność działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła Katolickiego opiera się na rozbudowanej infrastrukturze pomocowej i dobrej organizacji Kościoła Katolickiego w sferze działalności zajmujących się działalnością dobroczynną, co pozwala Kościołowi Katolickiemu na podjęcie współdziałania z Państwem w rozumieniu art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP w służbie człowiekowi. Nie bez znaczenia jest też fakt, że motywacja działania Kościoła Katolickiego jest mocno zakorzeniona w religijnym sensie niesienia pomocy innym, który wpisuje się w realizację wyrażonego w Preambule Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej obowiązku solidarności z innymi.

Powyższe doświadczenie uzasadnia nie tylko zrównanie działalności kościelnych osób prawnych Kościoła katolickiego z działalnością instytucji państwowych, ale również preferowanie działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła Katolickiego oraz jej różnicowanie w stosunku do pozostałych form tego rodzaju działalności realizowanych przez inne kościelne osoby prawne. W świetle bowiem zasady równości wobec prawa ustawodawca ma możliwość różnicowania sytuacji poszczególnych podmiotów, jeżeli jest ono racjonalnie uzasadnione, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku różnego traktowania oraz znajduje ono podstawę w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych (por. uzasadnienie wyroku TK z dnia 2 kwietnia 2003 r. sygn. akt K 13/02). Poza powołanym wyżej argumentem uzasadniającym różnicowanie sytuacji prawnej Kościoła Katolickiego w stosunku do innych związków wyznaniowych,

nawiązującym do jego doświadczenia w udzielaniu pomocy innym, znajduje uzasadnienie w wielu innych niż równość wobec prawa wartościach akceptowanych w przepisach rangi konstytucyjnej. Wartościami tymi są chociażby potrzeby: zapewnienia obywatelom zabezpieczenia społecznego (art. 67 Konstytucji RP), pomocy w zapewnieniu egzystencji osobom niepełnosprawnym (art. 69 Konstytucji RP), zapewnienia szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (art. 71 ust. 1 Konstytucji RP) czy też przeciwdziałania bezdomności (art. 75 ust. 1 Konstytucji RP), które to potrzeby Kościół Katolicki w sposób efektywny w służbie dobru człowieka i dobru wspólnemu realizuje.

Takie rozumienie zasady równouprawnienia kościołów i związków wyznaniowych przemawia za stanowiskiem, iż zrównanie przez ustawodawcę pod względem prawnym działalności służącej celom charytatywno-opiekuńczym, podejmowanej przez kościelne osoby prawne Kościoła Katolickiego, z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe, nie narusza zasady równouprawnienia kościołów wyrażonej w art. 25 Konstytucji ani sformułowanej w art. 32 Konstytucji zasady równości.

Powyższe rozważania skłaniają do uznania, że skoro ustawodawca, w wykonaniu obowiązku regulacji prawnych kościołów i związków wyznaniowych w drodze dwustronnej, na mocy umowy międzynarodowej zrównał pod względem prawnym działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych, które podjęły współdziałanie z Państwem w służbie człowiekowi, z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe, wobec braku takiego obowiązku po stronie instytucji państwowych, nie może on jednocześnie nakładać na kościelne osoby prawne obowiązku złożenia sprawozdania z przeznaczenia darowizny, od którego uzależnione jest prawo podatnika do odliczenia tej darowizny od podstawy opodatkowani dla celów podatku dochodowego. Jak wskazywano wyżej, zgodnie z art. 26 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wysokość wydatków na działalność charytatywno-opiekuńczą, realizowaną przez instytucje państwowe, które podlegały odliczeniu od podstawy opodatkowania dla celów podatku dochodowego,

ustalało się jedynie na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie, a od zmiany tego przepisu z dniem 1 stycznia 2002 r. - na podstawie dowodu wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego.

Z powołanych wyżej przepisów art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji wynika zatem norma, zgodnie z którą ofiary publiczne złożone na działalność charytatywno-opiekuńczą prowadzoną przez kościelne osoby prawne, którym w zakresie tej działalności przypisana jest cecha publicznej wiarygodności, podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania określonej zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, muszą być przekazane na określony wyżej cel publiczny, a fakt ten powinien potwierdzać jedynie dokument poniesienia wydatku.

Powyższe prowadzi do wniosku, iż art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego jest niezgodny z art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji RP w zakresie, w jakim jednostronnie nakłada na kościelne osoby prawne, które jako podmioty prawa publicznego podejmują służącą dobru człowieka i dobru wspólnemu kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą zrównaną, z mocy umowy międzynarodowej, pod względem prawnym z działalnością służącą tożsamym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe, obowiązek sporządzania sprawozdania, mimo tego, że instytucje państwowe obowiązkiem takim przez ustawodawcę nie zostały obciążone.

Mając na uwadze powyższą argumentację, należy przyjąć, iż z treści Preambuły do Konstytucji oraz powołanych wyżej przepisów tj. art. 21 ust. 1 Konstytucji, art. 64 ust. 2 Konstytucji, art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji oraz art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji, wynika norma konstytucyjna, zgodnie z którą, jeżeli jednostka poczuwając się do obowiązku solidarności z innymi, dokonała ofiary publicznej na rzecz kościelnej osoby prawnej na cele związane z działalnością charytatywno-opiekuńczą, to jej własność powinna podlegać równej ochronie prawnej, jak własność innej jednostki, która dokonała przysporzenia majątkowego na rzecz instytucji państwowej na te same cele.

Analiza treści art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego skłania natomiast do wniosku, iż przepis ten poprzez zróżnicowanie ochrony prawa majątkowego uprawnionych, dokonujących darowizny na rzecz kościelnej osoby prawnej oraz instytucji państwowej na działalność charytatywno-opiekuńczą w zakresie prawa do odliczenia darowanych kwot od podstawy opodatkowania dla celów podatku dochodowego, pozostaje z powyższym wzorcem konstytucyjnym niezgodny.

Z tych wszystkich przyczyn wnioski skargi uznać należy za uzasadnione.

RADCA PRAWNY
Mirosław Hutnik

Załączniki:

- 1/ odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B z dnia listopada 2008 r. (sygn. akt),
- 2/ odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia czerwca 2010 r. (sygn. akt),
- 3/ odpis decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w T z dnia marca 2008 r., Nr ,
- 4/ odpis decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w B z dnia czerwca 2008 r., Nr
- 5/ dowód doręczenia wyroku NSA w dniu 6 sierpnia 2010 r.
- 6/ pełnomocnictwo wraz z potwierdzeniem uiszczenia opłaty skarbowej,
- 7/ 4 odpisy skargi i załączników.