

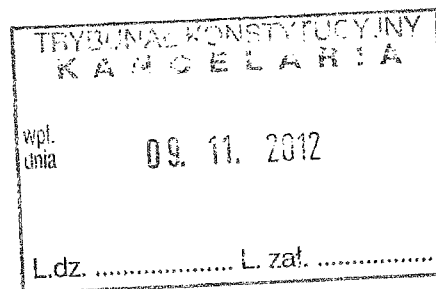


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 9 listopada 2012 r.

Sygn. akt SK 39/12

BAS-WPTK-1646/12



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.) w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej J D z 5 listopada 2010 r. (sygn. akt SK 39/12), jednocześnie wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W razie nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania wnoszę o stwierdzenie, że art. 55 ust. 7 zdanie pierwsze ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154 ze zm.), w części zaczynającej się od słowa „oraz”, **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji.

W pozostałym zakresie podtrzymuję wniosek o umorzenie postępowania, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. W skardze konstytucyjnej z 5 listopada 2010 r. skarżący J D wniósł o stwierdzenie, że art. 55 ust. 7 zdanie 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154 z późn. zm.; dalej: u.s.p.k.), w części zaczynającej się od słów „oraz”, jest niezgodny z:

- 1) „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. 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. 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 skargi konstytucyjnej, s. 2-4).

2. Wskazany w skardze konstytucyjnej jako przedmiot kontroli art. 55 ust. 7 u.s.p.k., łącznie z nieobjętym zakresem zaskarżenia zdaniem 2, ma następujące brzmienie:

„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. W odniesieniu do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe”.

Powyższy przepis reguluje dopuszczalność wyłączenia darowizny z podstawy opodatkowania darczyńcy, jeżeli zostanie ona przeznaczona na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej wprowadza również wymóg, aby kościelna osoba prawna przedstawiła darczyńcy pokwitowanie, a w ciągu dwóch lat od przekazania darowizny sprawozdanie o jej przeznaczeniu na działalność charytatywno-opiekuńczą. Zwolnienie dotyczy tylko podatku dochodowego, gdyż w obecnym systemie prawa nie ma już podatków wyrównawczych. Innymi słowy, zaskarżony przepis stwarza podstawę prawną nieograniczonej kwotowo i procentowo ulgi podatkowej polegającej na możliwości odliczenia od dochodu darowizny dokonanej na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Z powyższego zwolnienia podatkowego może skorzystać darczyńca, który legitymuje się dwoma dokumentami otrzymanymi od obdarowanej kościelnej osoby prawnej, tj. pokwitowaniem odbioru darowizny oraz sprawozdaniem o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Darczyńca, który warunków tych nie spełnia, może odliczyć darowiznę na cele kultu religijnego na warunkach określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.). W okresie od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. odliczenie na podstawie tego ostatniego przepisu było możliwe w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż 350 zł, zaś od 1 stycznia 2005 r. – w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż 6% dochodu (zob. B. Rakoczy, *Ustawa o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2008,

LEX, komentarz do art. 55, pkt 6; postanowienia TK z dnia: 14 lipca 2009 r., sygn. akt Ts 174/07; 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08).

3. W praktyce pojawiły się wątpliwości interpretacyjne, rozwiewane z biegiem czasu przez sądy administracyjne, co do zakresu znaczeniowego pojęcia „sprawozdania z przeznaczenia” darowizny, o którym mowa w art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k. W szczególności chodziło o to, jakim stopniem szczegółowości powinno charakteryzować się sprawozdanie, aby stanowić dowód w postępowaniu podatkowym. Dobrą ilustrację powyższego zagadnienia stanowią ustalenia poczynione przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie o sygn. akt SK 57/08, w której Trybunał – działając na podstawie art. 22 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – zwrócił się do Prezesa NSA o udzielenie informacji o praktyce stosowania art. 55 ust. 7 u.s.p.k., w szczególności zaś o wskazanie, czy obowiązująca w orzecznictwie sądowym wykładnia tego przepisu ma charakter stabilny, trwały i powszechny. „Prezes NSA wskazał, że przed 1 stycznia 2004 r. w orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się dwa odmienne poglądy co do wymogów, jakie powinno spełniać sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.p.k. Według jednego z nich sprawozdanie to powinno mieć postać dokumentu zdającego do uzasadnienia prawa do odliczeń. Oprócz daty i podpisu osoby sporządzającej ten dokument powinno zatem zawierać opis zdarzeń z taką dokładnością, aby organy podatkowe mogły dokonać kontroli opisanych w nim faktów. Przy tej interpretacji przyjmowano, że ogólne oznaczenie celu darowizny przez podanie: »na cele charytatywno-opiekuńcze«, nie spełnia wymogów ustawy (por. wyroki NSA: z 24 czerwca 1997 r., sygn. akt I SA/Wr 914/96, niepubl. oraz z 7 września 1999 r., sygn. akt I SA/Po 26/99, niepubl.). Według drugiego poglądu ukształtowanego w tym czasie w orzecznictwie sądów administracyjnych sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.p.k., nie musi mieć charakteru sprawozdania z wydatkowania pieniędzy (sprawozdania finansowego), gdyż przepis ten mówi o »przeznaczeniu« darowizny, a nie o jej »wydatkowaniu« (por. wyrok NSA z 29 stycznia 2002 r., sygn. akt III SA 2300/00, niepubl.). Prezes NSA nie stwierdził, by wykładnia art. 55 ust. 7 u.s.p.k. po 1 stycznia 2004 r. uległa utrwaleniu, ustabilizowaniu i upowszechnieniu. Wskazał jedynie, że obecnie w orzecznictwie nie jest kwestionowany pogląd, iż sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.p.k. 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 sprawozdanie to dokumentuje przeznaczenie darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Sądy administracyjne przyjmują, że z uwagi na brak legalnej definicji sprawozdania należy odwołać się do słownikowego znaczenia tego terminu. Z pisma Prezesa NSA wynika, że dotychczas nie została podjęta uchwała NSA przesądzająca sposób rozumienia pojęcia sprawozdania, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.p.k. Obowiązek kościelnej osoby prawnej co do rozliczenia i ewidencjonowania otrzymanej darowizny sądy wywodzą między innymi z przepisów prawa kanonicznego. W orzecznictwie sądowym nie wyklucza się możliwości złożenia sprawozdania, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.p.k., w formie ustnej. Prezes NSA dodał, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. wysokość darowizn pieniężnych na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą powinna być udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego” (postanowienie TK z dnia 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08).

4. Skarżący wskazał rozbudowany i wielostopniowy zakres zaskarżenia, do czego należy pokrótce się odnieść. Istota zarzutu konstytucyjnego we wszystkich trzech punktach *petitum* skargi konstytucyjnej sprowadza się do – jak dowodzi skarżący – niezgodności tego samego fragmentu art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k., rozpoczynającego się od spójnika „oraz”, po którym opisana jest druga z przesłanek ulgi podatkowej (wyłączenia darowizny z podstawy opodatkowania w podatku dochodowym). Pozostała część zakresu stanowi *de facto* uzasadnienie niekonstytucyjności zakwestionowanego przepisu, zawierając skrótową argumentację co do *meritum*, przedstawioną z perspektywy treści danego wzorca konstytucyjnego. Gdyby Trybunał Konstytucyjny podzielił stanowisko skarżącego, derogacji powinien ulec fragment przepisu, obejmujący końcową część art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k.: „oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność”. W ten sposób, zgodnie z intencją skarżącego, z systemu prawnego zostałby wyeliminowany wymóg przedłożenia w określonym terminie przez darczyńcę stosownego sprawozdania.

5. Art. 55 ust. 7 u.s.p.k. był już przedmiotem kontroli konstytucyjności, ale jak do tej pory nie zapadło w jego sprawie orzeczenie merytoryczne. Trybunał Konstytucyjny wypowiadał się o darowiznie na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą między innymi w sprawach zakończonych postanowieniami z dnia: 12 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 111/06; 29 maja 2007 r., sygn. akt Ts 111/06; 6 listopada 2008 r., sygn. akt Ts 128/08; 22 września 2009 r., sygn. akt Ts 128/08; 14 lipca 2009 r., sygn. akt Ts 174/07; 26 maja 2010 r., sygn. akt Ts 174/07, jak również w wyroku TK z 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08.

II. Stan faktyczny sprawy

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym. 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 wywodził z treści art. 55 ust. 7 u.s.p.k. Z przedłożonego następnie w dniu grudnia 2006 r. sprawozdania, które zostało sporządzone przez obdarowanego, wynikało, iż kwota darowizny została przekazana na działalność charytatywno-opiekuńczą na terenie Rzymskokatolickiej Parafii w J w okresie od stycznia 2005 r. do listopada 2006 r. i przeznaczona na: 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 oraz 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.

Decyzją z dnia kwietnia 2007 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w T określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 r. w kwocie zł. W uzasadnieniu organ podatkowy wskazał, iż ze względu na brak odpowiedniego sprawozdania o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą parafii, podatnik

nie nabył prawa do wyłączenia z podstawy opodatkowania przekazanej darowizny w oparciu o art. 55 ust. 7 u.s.p.k.

Po rozpoznaniu odwołania podatnika Dyrektor Izby Skarbowej w B , uznając, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części, decyzją z dnia lipca 2007 r. uchylił w całości decyzję organu I instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Wojewódzki Sąd Administracyjny w B wyrokiem z dnia listopada 2007 r. (sygn. akt) oddalił skargę na powyższą decyzję.

W efekcie przeprowadzonego postępowania, Naczelnik Urzędu Skarbowego w T decyzją z dnia marca 2008 r. ponownie określił stronie wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 r. w kwocie zł. Nie zgadzając się z powyższym rozstrzygnięciem skarżący złożył odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w B

Organ odwoławczy decyzją z dnia czerwca 2008 r. utrzymał w mocy decyzję pierwszoinstancyjną. W uzasadnieniu wskazał, że stosownie do art. 55 ust. 7 u.s.p.k. jednym z warunków skorzystania z prawa do wnioskowanej ulgi jest przedstawienie przez kościelną osobę prawną sprawozdania o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w B , sprawozdanie powinno zawierać informacje na tyle dokładne, konkretne i sprawdzalne, aby na ich podstawie można było zweryfikować, ustalić i ocenić, że rzeczywiście darowizna została zużytkowana na działalność charytatywno-opiekuńczą. Warunek ten w niniejszej sprawie nie został spełniony, ponieważ przedstawione sprawozdanie nie zawierało elementów możliwych do weryfikacji, także działania podjęte przez organ I instancji, w tym zwrócenie się do podatnika i obdarowanego (proboszcza rzymskokatolickiej Parafii) nie wyjaśniły okoliczności przeznaczenia darowizny.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B skarżący zarzucił powyższej decyzji naruszenie między innymi art. 55 ust. 7 u.s.p.k. przez błędną i rozszerzającą wykładnię. Oddalając skargę, Wojewódzki Sąd Administracyjny w B wskazał, że na zastosowanie spornego odliczenia pozwala tylko kumulatywne spełnienie przesłanek art. 55 ust. 7 u.s.p.k. Sąd zgodził się ze stanowiskiem organu, że wymagane w tym przepisie sprawozdanie nie jest dokumentem urzędowym, co oznacza, że jako dokument prywatny, który nie jest objęty domniemaniem prawdziwości przedstawionych w nim oświadczeń, podlega

ocenie organów podatkowych pod względem formalnym i merytorycznym. W związku z tym zawarte w nim informacje winny być na tyle dokładne, konkretne i przede wszystkim sprawdzalne, aby na ich podstawie można było zweryfikować, ustalić i ocenić, że w rzeczywistości sprawozdanie to dokumentuje przeznaczenie darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Sąd wskazał, że podatnik, zamierzając skorzystać z odliczenia darowizny, musi liczyć się koniecznością udokumentowania faktu, że darowizna została przeznaczona na cel wskazany w ustawie. Natomiast weryfikacja organu, czy cel charytatywno-opiekuńczy został rzeczywiście zrealizowany, może nastąpić jedynie w oparciu o sprawozdanie obdarowanego. Sprawozdanie sporządzone przez obdarowanego nie zawierało elementów możliwych do weryfikacji, a zatem – w sensie prawnym – nie stanowiło sprawozdania. Zdaniem sądu, organ podatkowy ma nie tylko prawo, ale i obowiązek sprawdzenia, czy rzeczywiście darowizny zostały przeznaczone na cele charytatywno-opiekuńcze. Kontrola podatkowa co do prawidłowości odliczenia darowizny nie może opierać się jedynie na działaniu w zaufaniu do składanych oświadczeń podatnika, zważywszy na fakt, że konsekwencją odliczeń darowizn jest zapłata podatku w niższej wysokości.

W skardze kasacyjnej skarżący zaskarżył w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B , wnosząc o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia czerwca 2010 r. (sygn. akt), oddalił skargę kasacyjną, w całości podzielając argumentację wojewódzkiego sądu administracyjnego. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżący wskazał następnie jako ostatecznego orzeczenie o jego prawach i wolnościach, w rozumieniu art. 79 ust 1 Konstytucji.

III. Zarzuty skarżącego

1. Zdaniem skarżącego: „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. [...] 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” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 15-16).

2. Skarżący stwierdza ponadto, że zaskarżony przepis narusza nie tylko art. 64 ust. 1 Konstytucji, lecz również wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. „Przepis ten [art. 55 ust. 7 u.s.p.k.] 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 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 stanowionego 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” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 17-19).

3. Kolejny zarzut – według skarżącego – znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji i dotyczy braku należytej określoności przepisu prawa podatkowego. W ocenie skarżącego: „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 zindywidualizowanej 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” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 23).

4. Jak wskazuje skarżący, zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 64 ust 2 w związku z art. 32 ust. 1-2 Konstytucji, ponieważ „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” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 26).

5. Wreszcie, w ocenie skarżącego, art. 55 ust. 7 u.s.p.k. jest niezgodny z art. 25 ust 3-4 Konstytucji, gdyż: „Z powołanych wyżej przepisów art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji wynika [...] 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” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 30).

IV. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone. Z kolei w myśl art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102 poz. 643 z późn. zm.; dalej: ustawa o Trybunale Konstytucyjnym), skarga może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Złożenie skargi dopuszczalne jest tylko w sytuacji, w której do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności doszło na skutek wydania rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, przy czym naruszenie to wynika z zastosowania przez orzekające organy przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który jest sprzeczny z Konstytucją (postanowienia TK z dnia: 4 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 101/06; 5 września 2006 r., sygn. akt Ts 130/06; 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01). Trybunał nie pełni funkcji kolejnej instancji odwoławczej, ani też nie bada zgodności z prawem i słuszności podjętych przez orzekające organy rozstrzygnięć (aktów stosowania prawa). Celem skargi jest usunięcie z systemu prawa niekonstytucyjnego przepisu, którego stosowanie skutkuje naruszeniem chronionych konstytucyjnie praw lub wolności.

W postanowieniu z dnia 19 października 2004 r. (sygn. akt SK 13/03) Trybunał podkreślił, iż do zasadniczych przesłanek dopuszczalności skargi należy uczynienie jej przedmiotem przepisów (ustawy lub innego aktu normatywnego) wykazujących podwójną kwalifikację. Będąc podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego przez sąd, muszą one prowadzić jednocześnie do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw. Skarżący jest przy tym zobligowany nie tylko do wskazania, które przepisy kwestionowanego aktu normatywnego wykazują taką kwalifikację, ale również do sprecyzowania konstytucyjnego wzorca ich kontroli, a więc wskazania, jakie konkretnie konstytucyjne wolności i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone przez zaskarżone unormowanie (art. 47 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym). Analizując problem podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącego, należy zwrócić uwagę, że za taką podstawę mogą być uznane tylko te przepisy, które wyrażają normy prawne bezpośrednio określające sytuację prawną skarżącego w chwili wydania ostatecznego orzeczenia. Konieczną przesłanką skargi jest więc wykazanie związku

między kwestionowanym unormowaniem a ostatecznym orzeczeniem, z którego wydaniem skarżący wiąże zarzut naruszenia jego praw (zob. też postanowienie TK z dnia 15 lipca 2002 r., sygn. akt Ts 5/02). Ponadto wskazane przez skarżącego przepisy, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu, powinny stanowić jednocześnie bezpośrednie źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw (dotyczyć go osobiście). Naruszenie musi mieć przy tym charakter aktualny (rzeczywisty) a nie potencjalny, czyli możliwy do wyobrażenia w realiach innych niż sytuacja faktyczna i prawna skarżącego (por. np. postanowienie TK z dnia 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03).

Obowiązek poprawnego dookreślenia podstawy skargi konstytucyjnej aktualizuje się zwłaszcza w sytuacji, gdy skarżący odwołuje się do zarzutu naruszenia ogólnych zasad ustrojowych. Jak to już bowiem wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dotyczącym skarg konstytucyjnych, uznanie tych zasad za adekwatny wzorzec kontroli przepisów kwestionowanych w tym trybie postępowania wymaga każdorazowego doprecyzowania, w zakresie jakiego prawa lub wolności, znajdujących samodzielną podstawę w przepisach Konstytucji, zasady te doznały niedozwolonego uszczerbku lub ograniczenia. Tego rodzaju zastrzeżenie poczynił Trybunał Konstytucyjny zarówno w odniesieniu do zasad wywodzonych z treści art. 2 Konstytucji (zob. postanowienie pełnego składu TK z dnia 23 stycznia 2002 r., sygn. akt Ts 105/00), jak i wobec zasady równości wobec prawa (zob. postanowienia TK z dnia: 27 kwietnia 1998 r., sygn. akt Ts 47/98; 17 czerwca 1998 r., sygn. akt Ts 48/98; 3 listopada 1998 r., sygn. akt Ts 116/98; 1 marca 2000 r., sygn. akt Ts 57/99; 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01). Także i ta zasada może być bowiem układem odniesienia dla kontroli przepisów kwestionowanych w drodze skargi konstytucyjnej dopiero wówczas, gdy skarżący doprecyzuje, w zakresie jakiego konkretnego prawa lub wolności, znajdujących własne „zakotwiczenie” w unormowaniach Konstytucji, doznała ona niedozwolonego uszczerbku lub ograniczenia.

Badanie dopuszczalności skargi nie kończy się na wstępnym rozpoznaniu i trwa przez całe postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Na każdym etapie postępowania niezbędna jest zatem kontrola, czy w danej sprawie nie zachodzi konieczność umorzenia postępowania ze względu na jego zbędność albo niedopuszczalność (zob. postanowienia TK z dnia: 10 stycznia 2005 r., sygn. akt SK 14/02; 6 lipca 2004 r., sygn. akt SK 47/03; 28 maja 2003 r., sygn. akt SK 33/02; 9

lipca 2012r., sygn. akt SK 19/10). W szczególności na przeszkodzie badaniu dopuszczalności kontroli merytorycznej nie stoi okoliczność nadania biegu skardze konstytucyjnej przez sędziego Trybunału w trybie art. 49 w związku z art. 36 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. Skład rozpoznający sprawę co do *meritum* nie jest związany stanowiskiem zajęтым w zarządzeniu lub postanowieniu zamykającym rozpoznanie wstępne. Nie występuje tu związanie Trybunału wcześniejszym orzeczeniem, gdyż zarządzenie wydane przez sędziego Trybunału nie jest „orzeczeniem Trybunału” w rozumieniu art. 190 Konstytucji (zob. postanowienia TK z dnia: 21 marca 2007 r., sygn. SK 40/05; 23 stycznia 2008 r., sygn. SK 65/06; 30 czerwca 2008 r., sygn. SK 15/07).

2. W niniejszej sprawie zarzuty skarżącego koncentrują się wokół naruszenia konstytucyjnego prawa własności (art. 64 Konstytucji) i zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji). Pozostałe ze wskazanych wzorców (art. 21 ust. 1, art. 25 ust. 3 i ust. 4 oraz art. 217 Konstytucji), nawet jeżeli zostały powołane jako samodzielna podstawa kontroli, nawiązują bądź bezpośrednio do „niedopuszczalnej” ingerencji ustawodawcy w konstytucyjne prawa podmiotowe podatnika o charakterze ekonomicznym, który rozporządził swoim majątkiem na rzecz kościelnej osoby prawnej celem wspomżenia prowadzonej przez tę osobę prawną działalności charytatywno-opiekuńczej, bądź też wskazywane są jako pośrednia podstawa „nadmiernego uszczerbku w prawach majątkowych darczyńcy”. Wspólnym mianownikiem całej argumentacji zaprezentowanej w skardze konstytucyjnej jest zatem konstytucyjny standard ograniczeń prawa własności darczyńcy, widziany z różnych perspektyw oraz związane z tym „roszczenia” względem państwa do należytego ukształtowania ulgi podatkowej w podatku dochodowym (przez pryzmat wymogów materialnoprawnych, proceduralnych i legislacyjnych), aby – w przekonaniu skarżącego – prawa majątkowe podatnika korzystającego z możliwości dokonania darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą i uzależnionego od niej przywileju podatkowego znajdowały adekwatną ochronę prawną. Na tym tle ocenie należy poddać zagadnienie, czy w kontekście podniesionej przez skarżącego argumentacji wskazane przepisy Konstytucji stanowią dopuszczalny wzorzec kontroli w trybie postępowania skargowego.

3. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego panuje ustabilizowany pogląd, że wysunięcie w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia prawa własności, powołanego przez skarżącego w różnej konfiguracji jako wzorca kontroli art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k., jest dopuszczalne tylko w ograniczonym zakresie. W szczególności bezpodstawne jest utożsamianie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznaniem w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. Nakładanie ciężarów i świadczeń publicznych nie może być z założenia uznawane za niekonstytucyjną ingerencję w prawa majątkowe podatnika. Obowiązek podatkowy znajduje bezpośrednie „zakotwiczenie” w przepisach ustawy zasadniczej, ma samoistną (odrębną) podstawę, a zatem ustawodawca został konstytucyjnie upoważniony do stanowienia przepisów prawa daninowego. Obowiązek ten wynika przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który nakłada powszechną powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, i niejako zwalnia ustawodawcę z usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej, ustanawiając władztwo podatkowe państwa (zob. postanowienia TK z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; zob. także wyrok TK z dnia 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 95-99 i cytowane tam orzecznictwo). Tym samym „pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności” (wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; zob. także wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). Trybunał Konstytucyjny, dokonując oceny dopuszczalności kontroli przepisu podatkowego z art. 64 Konstytucji, albo umarzał postępowanie w tym zakresie (postanowienia TK z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07), albo uznawał wskazany wzorzec za nieadekwatny (wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). W ocenie Trybunału, pobieranie podatków nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności, chyba że – wyjątkowo – stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia (np. wyrok TK z dnia 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00) albo dotyczy nadpłaty podatkowej (np. wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08).

Przepis art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k. normuje jeden ze szczegółowych elementów określenia wysokości podstawy opodatkowania w podatku dochodowym

od osób fizycznych, w związku z poczynionym na rzecz kościelnej osoby prawnej przysporzeniem majątkowym przeznaczonym na działalność charytatywno-opiekuńczą. Prawidłowe, a więc dokonane zgodnie z wymogami ustawowymi, dokonanie tego rodzaju przysporzenia skutkuje po stronie podatnika możliwością znaczącego obniżenia podstawy opodatkowania. Wywołuje więc efekt analogiczny, jak w przypadku różnego rodzaju ulg i zwolnień (podmiotowych lub przedmiotowych; por. również definicję „ulg podatkowej”, określoną w art. 3 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm., która ma charakter systemowy dla całego prawa podatkowego). Okoliczność ta uzasadnia odwołanie się do wyrażonych już w dotychczasowym orzecznictwie argumentów i poglądów na temat charakteru prawnego przepisów, które tego rodzaju ulgi i zwolnienia ustanawiają. Zważywszy tryb kontroli inicjowanej skargą konstytucyjną, chodzi zwłaszcza o kwalifikację tych regulacji prowadzoną z punktu widzenia konstytucyjnych unormowań statuujących prawa i wolności podatnika (jednostki). Problem ten znalazł już swoje rozwiązanie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, także dotyczącym skarg konstytucyjnych. Trybunał podkreślił w związku z tym, że prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie stanowi prawa konstytucyjnego o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe stanowią odchylenie od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami o charakterze ekonomicznym i społecznym (zob. orzeczenie TK z dnia 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; wyroki TK z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01). Ponadto Trybunał wskazał, że samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego nie jest zasadniczo jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągania dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoistego „prawa do zwolnienia podatkowego”, skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obywatel obowiązany jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z tych względów niezasadne jest traktowanie prawa do zwolnienia podatkowego jako prawa słusznie (niewadliwie) nabytego, którego ochrona gwarantowana jest przez zasadę demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, a także postanowienia TK z dnia: 14 lipca 2004 r., sygn. akt Ts 21/04; 16 marca 2010 r., sygn. akt SK 57/08). Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił także

problem adekwatności powoływania się w tym kontekście (tj. zwolnień i odliczeń podatkowych) na zarzut naruszenia konstytucyjnego prawa własności. Zwrócił w związku z tym uwagę na to, że zastosowanie obowiązującej regulacji podatkowej, prowadzące do realizacji obowiązku podatkowego, łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe podatnika (zob. wyroki TK z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 30 listopada 2004, sygn. akt SK 31/04). Wziąwszy jednak pod uwagę, że obowiązek podatkowy znajduje swoje bezpośrednie zakotwiczenie w przepisach Konstytucji (przede wszystkim w art. 84), samo jego wprowadzenie nie może być rozważane w kategoriach związanych z ograniczaniem przysługujących danemu podmiotowi praw lub wolności konstytucyjnych, w tym prawa własności lub innych praw majątkowych. Niezależnie od tego Trybunał podkreślał też wielokrotnie, że nie zasługuje na aprobatę argument (wyrażony także w niniejszej skardze konstytucyjnej) utożsamiający naruszenie art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznany w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. W tym zakresie Trybunał Konstytucyjny zwracał już uwagę na bezpodstawność stanowiska, zgodnie z którym każde ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku lub innej daniny publicznej jest zawsze niedopuszczalnym ograniczeniem własności. Podkreślano w związku z tym, że mogłoby ono prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności (zob. wyroki TK z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06).

Mając na względzie powyższe ustalenia, należy stwierdzić, że ulga podatkowa polegająca na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym darowizny dokonanej przez nich na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą (art. 55 ust. 7 zdanie pierwsze u.s.p.k.) jest instytucją prawa podatkowego *sensu stricto*, która wpływa bezpośrednio na konstrukcję normatywną wymiaru zobowiązania podatkowego, i – inaczej niż miało to miejsce w wypadku nadpłaty podatkowej i konfiskaty mienia przez nadmiernie wysokie opodatkowanie (rozmiar podatku) – powinny do niej odnosić się ustalenia Trybunału Konstytucyjnego o braku adekwatności art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1-3 Konstytucji. Ingerencja w prawa majątkowe skarżącego następuje w tym wypadku jedynie jako konsekwencja konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatku ukształtowanego

w odpowiedni sposób (z zastosowaniem ulgi podatkowej na określonych, ustawowych warunkach), co jest następstwem skorzystania przez państwo (ustawodawcę) z przysługującego mu władztwa daninowego. W takich sytuacjach Trybunał Konstytucyjny bądź umarzał postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, bądź też uznawał powołane wzorce za nieadekwatne (por. orzecznictwo powołane powyżej). Przy czym, ilościowo, zdecydowanie dominują orzeczenia, w których sąd konstytucyjny umarzał postępowanie.

Na tle niniejszego postępowania Sejm przychyła się do dominującej linii orzeczniczej sądu konstytucyjnego, zgodnie z którą wskazanie jako wzorca kontroli w odniesieniu do przepisów dotyczących podatków konstytucyjnego prawa własności, wyrażonego w art. 64 Konstytucji, jest niedopuszczalne i skutkuje brakiem możliwości merytorycznego rozstrzygnięcia tak sformułowanego zarzutu. W konsekwencji, postępowanie w tym zakresie powinno podlegać umorzeniu.

4. Także w przypadku pozostałych wzorców kontroli brak jest podstaw do merytorycznego rozpoznania zarzutów skarżącego.

I tak, w odniesieniu do art. 21 ust. 1 Konstytucji trzeba zwrócić uwagę, że przepis ten – zamieszczony w rozdziale I Konstytucji – ustanawia jako zasadę ustrojową ochronę własności i prawa dziedziczenia. Źródłem praw podmiotowych w zakresie ochrony prawa własności, co ma szczególne znaczenie w trybie skargowym ze względu na wymogi wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji jest natomiast wskazany przez skarżącego art. 64 Konstytucji, zawarty w jej rozdziale II Konstytucji zatytułowanym „Wolności, Prawa i obowiązki człowieka i obywatela”. Także ten ostatni wzorzec nie może jednak stanowić, ze względów przytoczonych w punkcie poprzedzającym stanowiska, adekwatnego wzorca kontroli.

Analogicznie zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada określoności przepisów prawa podatkowego (art. 2 Konstytucji), a także zasada równości (art. 32 Konstytucji), w myśl utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego nie mogą stanowić samodzielnych wzorców kontroli w trybie skargi konstytucyjnej, jako że nie wyrażają one konstytucyjnie gwarantowanych wolności bądź praw podmiotowych jednostki.

Podstawą oceny zarzutów sformułowanych wobec art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k. nie może być również art. 217 Konstytucji. Unormowanie to nie jest źródłem

konkretnego prawa podmiotowego; ma ono charakter przedmiotowy, określając zakres tzw. władztwa podatkowego (daninowego) i zasady jego urzeczywistniania przez państwo. Nie gwarantuje wprost obywatelom (podmiotom podobnym) określonej wolności bądź prawa konstytucyjnego, którego ochrona przed naruszeniami mogłaby stanowić samoistny przedmiot skargi konstytucyjnej odpowiadającej wymogom sformułowanym w art. 79 ust. 1 Konstytucji (zob. np. wyrok TK z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06).

Należy także zanegować zasadność powoływania jako wzorca kontroli w trybie skargowym art. 25 ust. 3-4 Konstytucji.. Wyrażone w tym przepisie zasady ustrojowe kształtują relacje między państwem a kościołami (związkami wyznaniowymi). Ich adresatem nie jest osoba fizyczna i dlatego nie mają one charakteru praw podmiotowych.

5. Mając na względzie przeprowadzaną analizę należy stwierdzić, że w skardze nie określono w prawidłowy sposób naruszenia przysługujących skarżącemu konstytucyjnych praw i wolności, a co za tym idzie nie wskazano adekwatnych wzorców kontroli. Dotyczy to zarówno art. 64 ust. 1-3 Konstytucji, wskazanego jako podstawowy wzorzec kontroli, jak i uzupełniających ten wzorzec art. 2, art. 25 ust. 3-4, art. 32 i art. 217 Konstytucji. W konsekwencji **postępowanie powinno zostać umorzone** w całości na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

V. Analiza zgodności

1. W przypadku gdyby Trybunał Konstytucyjny nie podzielił stanowiska co do niedopuszczalności kontroli przepisów dotyczących podatków (na tle niniejszej sprawy – art. 55 ust. 7 zdanie pierwsze u.s.p.k.) z art. 64 Konstytucji, poniżej została przeprowadzona ocena konstytucyjności skarżonego przepisu. Jednocześnie, Sejm podtrzymuje stanowisko, że pozostałe z powołanych przez skarżącego wzorców kontroli nie mogą stanowić, z przyczyn wskazanych w pkt. IV.4 stanowiska, dopuszczalnych wzorców kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną. W tym zakresie aktualność zachowuje wnioszek o umorzenie postępowania.

2. Należy w pierwszej kolejności odnotować, że dla osiągnięcia zamierzonych celów podatkowych niezbędne jest spełnienie wszystkich wymogów i przesłanek określonych w statuujących daną ulgę przepisach prawa podatkowego, aby uwzględnienie jej przez podatnika w samoobliczeniu podatku następowało *lege artis*. Z powyższego wynika, że realizacja ulgi podatkowej opisanej w art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k. nie następuje z mocy samego prawa, przez fakt zawarcia i wykonania umowy darowizny na cel wskazany w powołanym przepisie. Ocena, czy w konkretnym, indywidualnym przypadku obliczenie i zadeklarowanie podatku uwzględniające ulgę podatkową spełnia wszystkie adekwatne przesłanki prawa podatkowego, leży w gestii podatnika, który dokonuje samowymiaru we własnym imieniu i na swoją odpowiedzialność, bez ingerencji organów podatkowych. Biorąc pod uwagę, że omawiana ulga jest wyjątkiem od zasady powszechności i równości opodatkowania oraz stanowi swego rodzaju przywilej podatkowy dla podatnika, który – korzystając z niej – może zmniejszyć podstawę wymiaru swego podatku, bardziej zrozumiałe staje się obostrzenie, aby zastosował się on bezwzględnie do wszystkich przewidzianych prawem wymogów, w tym obowiązku przedłożenia sprawozdania w odpowiednim terminie, jak również przyjął na siebie ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym co do zasadności (podstaw prawnych) skorzystania z tego przywileju.

3. Przepis art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k., posługując się pojęciem „sprawozdanie”, nie definiuje go, co jednak nie oznacza, że nie jest możliwe ustalenie znaczenia tego pojęcia. Jak już wcześniej wspomniano, wiodąca rola w tej materii przypada sądom administracyjnym, które kontrolują decyzje organów podatkowych (por. pkt 1.3 stanowiska). Ujmując rzecz w pewnym uproszczeniu, chodzi przede wszystkim o to, aby ze sprawozdania, któremu przysługuje walor dokumentu prywatnego, można było zrekonstruować, a następnie za jego pomocą zweryfikować, informacje konieczne do potwierdzenia okoliczności opisanych w hipotezie art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k. Sprawozdanie musi zatem cechować się dostatecznym stopniem szczegółowości, prezentując – w miarę możliwości – wyczerpujący przebieg zdarzeń związany z przekazaniem przez kościelną osobę prawną (obdarowanego) pomocy na rzecz ostatecznych beneficjentów darowizny (por. m.in. wyroki NSA z dnia: 25 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 664/07;

6 września 2007 r., sygn. akt II FSK 995/06; 8 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1547/06; 14 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 262/06). Niezgodne z rzeczywistością oświadczenie o wykorzystaniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą pozostanie prawnie irrelevantne dla zastosowania *in casu* art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k., nie będzie bowiem dotyczyło faktycznego przeznaczenia darowizny na cel uzasadniający ulgę podatkową. Innymi słowy istotą przyjętego przez ustawodawcę rozwiązania jest przyznanie preferencji podatkowej nie z uwagi na samo przekazanie darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, ale ze względu na jej wykorzystanie na ten właśnie cel. Skoro podatnik w wyniku dokonanej darowizny uzyskuje korzyść w postaci zmniejszenia jego obciążeń podatkowych, to na nim musi spoczywać ciężar wykazania wszelkich okoliczności faktycznych związanych z przekazaniem i rozdysponowaniem darowizny. Ustawodawca zdecydował, że obowiązkiem obciążającym w takim wypadku podatnika będzie konieczność uzyskania przez niego sprawozdania, o którym mowa w art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k.

4. Wspomniano już, iż sprawozdanie obdarowanej kościelnej osoby prawnej o przeznaczeniu darowizny na jej działalność charytatywno-opiekuńczą jest w rozumieniu prawa dokumentem prywatnym. Dokument taki, w oparciu o art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, może stanowić dowód w postępowaniu podatkowym. Zważyć jednak należy, że dokument prywatny nie jest wyposażony w domniemanie zgodności z prawdą złożonych w nim oświadczeń, lecz jedynie w domniemanie wyłączające potrzebę dowodu, że osoba, która dokument podpisała, złożyła w nim oświadczenie. Formalna moc dowodowa dokumentu prywatnego nie przesądza o tzw. mocy materialnej dokumentu, w tym przede wszystkim prawdziwości oświadczenia, które zawiera. *Ergo*, dokument prywatny nie jest sam przez się dowodem rzeczywistego stanu rzeczy. Z powyższego wynika, że sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k., powinno zawierać dane na tyle dokładne i konkretne, aby umożliwić organowi podatkowemu w ewentualnym postępowaniu podatkowym ustalenie i zweryfikowanie danych o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą. Jeżeli by natomiast przyjąć, że sam fakt otrzymania przez darczyńcę-podatnika sprawozdania, niezależnie od jego merytorycznej treści, uzasadniał zastosowanie ulgi podatkowej, oznaczałoby to, że podstawą tej ulgi byłby tylko, wbrew treści art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k.,

udowodniony dokumentem prywatnym fakt złożenia oświadczenia przez kościelną osobę prawną, nie zaś rzeczywisty (sprawdzalny) stan rzeczy o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą. W konsekwencji samo otrzymanie przez darczyńcę (podatnika) oświadczenia złożonego przez obdarowanego, bez względu na to, czy relacjonowałoby ono zgodnie z prawdą przeznaczenie darowizny na działalność preferowaną, jeśli miałyby uzasadnić skorzystanie z ulgi, pozostawałoby w sprzeczności z celem powyższego unormowania (por. wyroki NSA z dnia: 23 marca 2006 r., sygn. akt II FSK 1405/05 oraz 25 października 2007 r., sygn. akt II FSK 1180/06).

Wydaje się zresztą, że skoro na podstawie danych wynikających z bardzo ogólnie sformułowanego sprawozdania kościelnej osoby prawnej organy podatkowe w toku postępowania podatkowego nie mają możliwości zweryfikowania, ustalenia i potwierdzenia przeznaczenia darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą, to i na etapie samowymiaru podatku takich możliwości nie może mieć sam podatnik. W istocie rzeczy dysponuje on bowiem wyłącznie dokumentem prywatnym, z którego wynika, że zawarte w nim oświadczenie złożyła obdarowana przez niego kościelna osoba prawna. W tym stanie ogólnie sformułowany dokument prywatny, nazwany przez jego wystawcę „sprawozdaniem”, nie może stanowić sprawozdania z przeznaczenia darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, w szczególności nie daje dostatecznych podstaw do potwierdzenia przeznaczenia darowizny, a więc nie może zostać zgodnie z prawem uwzględniony w samowymiarze podatku w celu skorzystania z prawa do wyłączenia wartości darowizny z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w oparciu o art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k.

5. Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ustawodawca waży przy tym potrzeby państwa i obowiązki nakładane na jego obywateli zgodnie z Konstytucją i ustawami. W tym rozumieniu każdy podatek jest – w pewnym sensie – niekorzystny dla podatnika, pomniejsza bowiem jego zasoby w zamian za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa i jego organów. Regulacja w zakresie ulg podatkowych nie korzysta ze szczególnej ochrony konstytucyjnej, ponieważ stanowi wyłom od zasady powszechności i równości opodatkowania. Jeśli chodzi o zakres

przysługującej ulgi podatkowej, ustawodawca korzysta z daleko idącej swobody regulacyjnej, pozwalającej – tak jak w wypadku art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k. – na przyjęcie najbardziej adekwatnej, w jego ocenie, procedury korzystania z danej ulgi. Ustalenie kryteriów przyznawania ulg podatkowych, wynikających bezpośrednio z przesłanek ekonomicznych lub społecznych, należy do ustawodawcy. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie wypowiedziano pogląd, iż w zakresie materii podatkowych dotyczących ulg ustawodawca korzysta z daleko idącej swobody regulacyjnej (np. orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95 oraz wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01). Odwołując się do tej linii orzeczniczej, stwierdzić można, że ocena zasadności i celowości przyjmowanego modelu określenia ulg podatkowych, a tym samym – pośrednio – wysokości należnego podatku, pozostaje zasadniczo poza kontrolą Trybunału, który jednocześnie zachowuje daleko idącą wstrzeźliwość wobec kontroli sposobu prowadzenia polityki fiskalnej państwa przez władzę wykonawczą i ustawodawczą.

6. Mając na względzie podniesione okoliczności należy uznać, że art. 55 ust. 7 zdanie 1 u.s.p.k. w części zaczynającej się od słowa „oraz” **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji

MARSZAŁEK SEJMU



Ewa Kopacz