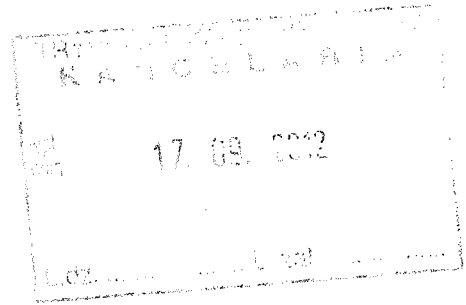




RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 14 września 2012 r.

PG VIII TK 75/12
(SK 39/12)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną J D 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. z 1989 r. Nr 29, poz. 154 ze zm.), w części zaczynającej się od słowa „oraz”, jest niezgodny z:

- art. 21 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP w związku z art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji RP oraz w związku z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP,
- art. 64 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 2 Konstytucji RP,
- art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 2 Konstytucji RP w związku z art. 217 Konstytucji RP
- na podstawie art. 33 w zw. z art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 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 ze zm.), w części zaczynającej się od słowa „oraz”, jest zgodny z art. 21 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP w związku z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji, a także z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji oraz z art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 2 i w związku z art. 217 Konstytucji RP;

- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Pełnomocnik Skarżącego wniósł o stwierdzenie, że przepis 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 ze zm.; dalej: u.s.p.k.), w zakresie wskazanym w *petitum* skargi, jest niezgodny z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji w zw. z art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji oraz w zw. z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, art. 64 ust. 1 Konstytucji w zw. z art. 2 Konstytucji oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji w zw. z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 217 Konstytucji RP.

Skarga została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

W zeznaniu podatkowym za 2004 r. Skarżący odliczył od podstawy opodatkowania darowiznę na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą w wysokości zł. Uprawnienie do pomniejszenia podstawy opodatkowania podatnik wywodził z treści art. 55 ust. 7 u.s.p.k. Przepis ten stanowi, że darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym, pod warunkiem wystawienia przez kościelną osobę prawną pokwitowania darczyńcy

Pierwszego Urzędu Skarbowego w T z dnia kwietnia 2007 r., wysokość zobowiązania podatkowego J D w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 rok określono na kwotę zł.

W wyniku wniesionego przez Skarżącego odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w B , decyzją z dnia lipca 2007 r., uchylił zaskarżoną decyzję i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia. Skarga na decyzję organu odwoławczego została oddalona przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w B wyrokiem z dnia listopada 2007 r., sygn.

W toku ponownego rozpoznania sprawy, w odpowiedzi na wezwanie organu I instancji do przedłożenia bardziej szczegółowych danych dotyczących wykorzystania darowizny, Ksiądz J P. wyjaśnił, że nie może udostępnić przedmiotowych danych, a to z uwagi na obowiązujące go zasady poufności, wynikające z nakazów prawa kanonicznego. W tej sytuacji, decyzją z dnia marca 2008 r., organ I instancji ustalił – identyczną jak w poprzedniej decyzji – wysokość należnego zobowiązania podatkowego. Ta decyzja została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w B z dnia czerwca 2008 r.

Skarga na decyzję odwoławczą, wniesiona przez J D do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B , została oddalona wyrokiem z dnia listopada 2008 r., sygn. . Sąd przyjął, że sprawozdanie kościelnej osoby prawnej o przeznaczeniu darowizny nie jest dokumentem urzędowym, a jedynie dokumentem prywatnym, a w konsekwencji nie jest objęte domniemaniem prawdziwości. Sąd nie zgodził się z twierdzeniami Księdza J P. o istnieniu przeszkód w prawie kanonicznym w ujawnieniu szczegółowych informacji na temat rozdysponowania darowizny i jej beneficjentów. Uznając więc, że sprawozdanie to nie jest konkretne i sprawdzalne, Sąd nie dał wiary treści przedmiotowego dokumentu, zarzucając jednocześnie Skarżącemu, że sam nie podjął próby wskazania odpowiednich dowodów.

Następnie, wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia czerwca 2010 r., sygnatura , oddalono skargę kasacyjną Skarżącego, wniesioną od orzeczenia WSA w B . W wyroku tym NSA stanął na stanowisku, że sprawozdanie kościelnej osoby prawnej, jako dokument prywatny, na podstawie art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej 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 i zweryfikowanie danych o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą.

Odnosząc się do powołanych w skardze kasacyjnej twierdzeń Skarżącego, NSA wyraził pogląd, że przepisy Konstytucji RP (art. 25 ust. 3 i 4) oraz art. 22 ust. 1 Konkordatu nie dają podstaw do przyjęcia, że wystawiane przez kościelne osoby prawne dokumenty urzędowe, dotyczące ich działalności charytatywno-opiekuńczej, pod względem mocy prawnej są zrównane z dokumentami urzędowymi.

Rozstrzygając o zasadności wskazanych przez Skarżącego zarzutów dotyczących ograniczeń dowodowych, wynikających z tzw. „dyskrecji duszpasterskiej”, NSA rozstrzygnął, że powołane przez J. D art. 55 ust. 7, art. 2, art. 3 ust. 2 u.s.p.k., art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji RP oraz art. 5 i art. 22 ust. 1 Konkordatu nie dają podstaw do uchylenia się od przedstawienia w sprawozdaniu danych dotyczących działalności charytatywno-opiekuńczej, finansowanej ze środków uzyskanych z przekazanej na ten cel darowizny. Zdaniem NSA, zakaz udzielania przez duchownego takich informacji nie wynika też z przywołanych przez stronę skarżącą przepisów prawa kanonicznego.

W skardze konstytucyjnej Skarżący podnosi zarzut zakresowej niekonstytucyjności art. 55 ust. 7 u.s.p.k. Jego zdaniem, niezgodny z ustawą

zasadniczą jest ten fragment zadania pierwszego w ustępie 7 artykułu 55 u.s.p.k., który uzależnia skuteczność uzyskania przez podatnika ulgi podatkowej od przedstawienia sprawozdania z przeznaczenia darowizny.

Uzasadniając swoje stanowisko, Skarżący w pierwszej kolejności przedstawia historyczno-prawny kontekst obowiązywania zaskarżonego przepisu, odnosząc się do kształtowania się zasad ulg podatkowych, przyznawanych przez ustawodawcę w wypadku dokonania przez podatnika darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze. W szczególności, Autor skargi przedstawia poglądy dotyczące stosunku ulgi, przewidzianej w art. 55 ust. 7 u.s.p.k., do ogólnych zasad odliczania darowizn, przewidzianych przez ustawodawcę w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz kształtowanie się rozumienia zaskarżonego przepisu w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Jako naruszone prawo konstytucyjne Skarżący wskazuje prawo własności. Powołuje się na stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, wyrażone w wyroku z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98 (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40), iż z nakazu ochrony własności oraz innych praw majątkowych, statutowanego 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 negatywny obowiązek powstrzymywania się od regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać. Przenosząc ten pogląd na grunt przedmiotowej sprawy, Autor skargi konstatuje, że z art. 64 ust. 1 Konstytucji wynika zatem zakaz wprowadzania przez ustawodawcę takich przepisów prawa, które skłaniałyby podatnika 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.

Eksponując jako naruszone prawo własność i inne prawa majątkowe, Skarżący wskazuje na trzy aspekty, w których – Jego zdaniem – zaskarżony przepis prawo to narusza.

Podnosząc zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji w zw. z art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji oraz w zw. z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, Skarżący wskazuje, że niekonstytucyjność ingerencji w prawo własności wynika z naruszenia zasady równości. Jego zdaniem, podatnik, który dokonuje darowizny na cele charytatywne na rzecz kościelnej osoby prawnej, jest w gorszej sytuacji od osoby, która dokonał takiej darowizny na rzecz innego podmiotu. Uzasadniając te twierdzenia skarżący podnosi, że darowizny, podlegające odliczeniu na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej: u.p.d.f.), muszą być przekazane na określony w tych przepisach cel, a fakt ten powinien potwierdzać jedynie dokument poniesienia wydatku. Zgodnie z art. 26 ust. 7 u.p.d.f. wysokość wydatków na działalność charytatywno-opiekuńczą ustalało się bowiem na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie (od zmiany tego przepisu z dniem 1 stycznia 2002 r. wysokość wydatków na cele wymienione w ust. 1 pkt 9 u.p.d.f. winna być udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, zaś z dniem 1 stycznia 2006 r. obowiązek ten dotyczy również darowizn odliczanych na podstawie innych ustaw, w tym u.s.p.k.). W przypadku odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą w oparciu o art. 55 ust. 7 u.s.p.k., wymagane jest natomiast dodatkowo sprawozdanie o przeznaczeniu tejże darowizny na tego rodzaju działalność.

Uzasadniając przyjętą konstrukcję przedstawionego wyżej wzorca kontroli, Skarżący powołuje się w pierwszej kolejności na art. 25 ust. 1 Konstytucji RP (niewskazany jednak w *petitum* skargi), zgodnie z którym kościoły i inne związki wyznaniowe są równouprawnione. Zdaniem Skarżącego, zasada ta ma zastosowanie w przedmiotowej sprawie, gdyż ma charakter uniwersalny i dotyczy nie tylko równego traktowania ewentualnych obdarowanych, tj. kościołów i związków wyznaniowych, ale także darczyńców, czyli podatników korzystających z ulg podatkowych. Kontynuując swój wywód, Autor skargi stwierdza, że ustawodawca, w wykonaniu powołanych jako wzorce kontroli przepisów art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji, doprowadził do zawarcia Konkordatu, w którego art. 22 zrównano pod względem prawnym działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe.

W tej sytuacji – zdaniem Skarżącego – nie jest dopuszczalne nałożenie na kościelne osoby prawne obowiązku złożenia sprawozdania z przeznaczenia darowizny, od którego uzależnione jest prawo podatnika do odliczenia tej darowizny od podstawy opodatkowania dla celów podatku dochodowego, gdyż ustawodawca nie przewidział takiego obowiązku w wypadku obdarowania na cele działalności charytatywno-opiekuńczej instytucji państwowych.

W tym kontekście – zdaniem Skarżącego – dochodzi do naruszenia ogólnej zasady równości, wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP, jak i zasady równej ochrony prawa własności, wyrażonej w art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Jako drugi w kolejności podnoszony jest przez Autora skargi zarzut niezgodności art. 55 ust. 7 u.s.p.k. z art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 2 Konstytucji, a w szczególności z wyprowadzoną z tego ostatniego przepisu zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Skarżący podnosi, że przepis art. 55 ust. 7 u.s.p.k. stanowi swoistą „pułapkę” dla podatnika, gdyż uzależnia prawo do zwolnienia z obowiązku poniesienia ciężaru

publicznego darczyńcy, który złożył ofiarę publiczną, od przedłożenia przez niego sprawozdania przedstawionego mu przez inny podmiot, który ofiarę tę przyjął, mimo że darczyńca nie ma prawnych możliwości zweryfikowania zawartych w tym sprawozdaniu informacji ani wpływu na ich treść. Zdaniem Skarżącego, zaskarżony przepis różnicuje sytuację prawną jednostki w zależności od zdarzeń, na które nie ma ona żadnego wpływu.

Trzecim, z podniesionych przez Skarżącego, jest zarzut niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 2 Konstytucji i w związku z art. 217 Konstytucji RP. Istota tego zarzutu sprowadza się do przedstawienia tezy, że art. 55 ust. 7 u.s.p.k. w sposób niekonstytucyjny ogranicza prawo własności, albowiem nie spełnia on, wynikających z art. 2 Konstytucji, wymogów określoności stanowionych przez ustawodawcę przepisów. Niedookreśloność ta ma skutkować – zadaniem Autora skargi – również naruszeniem art. 217 Konstytucji, który formułuje nakaz ustawowego określenia istotnych elementów stosunku daninowego, w tym zasad przyznawania ulg podatkowych. W ocenie Skarżącego, uzależnienie 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.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo wnieść skargę w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie których sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji. W świetle powyższego

przepisu, a także unormowań ustawowych, precyzujących zasady, na jakich dopuszczalne jest korzystanie z tego środka ochrony praw, należy stwierdzić, że jedynym dopuszczalnym przedmiotem skargi jest przepis prawny wykazujący podwójną kwalifikację. Po pierwsze, musi być on podstawą wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia, naruszającego konstytucyjne prawa lub wolności skarżącego. Po drugie, przyczyna takiego naruszenia tkwić winna w normatywnej treści uregulowania, które skarżący czyni przedmiotem wnoszonej skargi konstytucyjnej. Prawodawca polski nie zezwolił zatem na kwestionowanie za pomocą skargi jednostkowych aktów stosowania prawa, takich jak orzeczenia sądowe czy decyzje administracyjne, nawet w sytuacji, gdy akty te w sposób niebudzący wątpliwości prowadzą do naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego. Nie leży bowiem w kompetencjach Trybunału Konstytucyjnego kontrola prawidłowości ustaleń organów stosujących prawo ani kontrola sposobu wykładni obowiązujących przepisów, ich stosowania lub niestosowania przez organy orzekające w indywidualnych sprawach.

Aby więc skarga konstytucyjna mogła doprowadzić do orzeczenia o niekonstytucyjności, Trybunał musi stwierdzić, że ma ona swoją genezę w samym przepisie, nie zaś w akcie jego stosowania w sprawie skarżącego.

Należy zaznaczyć, że przedmiotowy przepis był już przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny w sprawie SK 57/08, zakończonej postanowieniem z dnia 16 marca 2010 r. o umorzeniu postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 31). Skarżący domagali się wówczas wydania przez Trybunał wyroku interpretacyjnego, czy art. 55 ust. 7 u.s.p.k., rozumiany w ten sposób, że dla skorzystania z ulgi podatkowej z tytułu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych wymagane jest przedstawienie sprawozdania z przeznaczenia darowizny w postaci sprawozdania

finansowego zawierającego dane co do jej wydatkowania i wykorzystania, jest zgodny z art. 2, z art. 84 w związku z art. 21 ust. 1, art. 64 i art. 31 ust. 3 oraz z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji. Rozstrzygając sprawę, Trybunał Konstytucyjny przyjął wówczas, że naruszenia wskazanych w skardze praw konstytucyjnych skarżący upatrywali w praktyce stosowania art. 55 ust. 7 u.s.p.k., a nie w normatywnej treści tego przepisu. Jednocześnie, w świetle ustaleń Trybunału, dokonanych m. in. na podstawie informacji przedstawionej przez Prezesa NSA, nie można było przyjąć istnienia trwałej, powszechnej i ustabilizowanej interpretacji tego przepisu warunkującej – w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – merytoryczne rozpoznanie skargi konstytucyjnej.

Będący przedmiotem kontroli w ramach niniejszego postępowania art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, ma następującą treść:

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.

Przede wszystkim należy zaznaczyć, iż nie ulega wątpliwości, że choć przepis ten jest zawarty w akcie prawnym regulującym zagadnienia zasadniczo odmienne niż daniny publiczne, to w istocie winien być traktowany jak ustawa podatkowa, albowiem dotyczy on podatku i określa podstawę opodatkowania, a w konsekwencji również wysokość zobowiązania podatkowego (por. A. Bartosiewicz, glosa do wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2003 r., sygn. III SA 1209/01 [w:] *Glosa* nr 2004/4/24-29).

Kwestionowany 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 (przypomnieć należy, iż 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) oraz sprawozdaniem o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.

W przypadku niespełnienia tych warunków darczyńca może odliczyć darowiznę na cele kultu religijnego – na warunkach określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.f. Do 31 grudnia 2003 r. odliczenie na podstawie tego ostatniego przepisu było możliwe do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, następnie, w okresie od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. – 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.

W czasie, gdy Skarżący dokonywał samoobliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2004 r., w orzecznictwie sądów administracyjnych występowały istotne rozbieżności i wątpliwości interpretacyjne, dotyczące użytego w art. 55 ust. 7 u.s.p.k. pojęcia „sprawozdania z przeznaczenia” darowizny. W orzecznictwie NSA zarysowały się dwa odmienne poglądy w kwestii zawartości tego sprawozdania. Według pierwszego z nich sprawozdanie takie powinno mieć formę dokumentu nie tylko potwierdzającego, lecz również uzasadniającego prawo do odliczeń. Winno mieć ono zatem takie cechy, które pozwalają na sprawdzenie jego treści w postępowaniu podatkowym. W związku z tym sprawozdanie, o którym mowa w zaskarżonym przepisie, oprócz daty i podpisu osoby sporządzającej ten dokument, powinno zawierać opis zdarzeń z taką precyzją, aby organy podatkowe mogły dokonać kontroli

opisanych w nim faktów (por. wyrok NSA z 24 czerwca 1997 r., sygn. akt I SA/Wr 914/96, niepubl.). Zgodnie z tym stanowiskiem przyjmowano, że wymogu tego nie spełnia dokument, którego treść ogranicza się do ogólnego wskazania celu, na który przeznaczono darowiznę, przez zawarcie w nim jedynie zwrotu „na cele charytatywno-opiekuńcze” (por. wyrok NSA z 7 września 1999 r., sygn. akt I SA/Po 26/99, Lex nr 39473). Stanowisko takie prezentowane było również w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych (por. wyrok WSA w Warszawie z 1 lipca 2004 r., sygn. akt III SA 1089/03, Lex nr 231985).

Według drugiego, występującego w orzecznictwie NSA, poglądu, z art. 55 ust. 7 u.s.p.k. nie wynika, by sprawozdanie z przeznaczenia darowizny musiało mieć charakter sprawozdania z wydatkowania pieniędzy (sprawozdania finansowego), ani tym bardziej, by na obdarowanym ciążył obowiązek szczegółowego rozliczenia się z otrzymanej darowizny (por. wyrok NSA z 29 stycznia 2002 r., sygn. akt III SA 2300/00, niepubl.).

Na wniosek Trybunału Konstytucyjnego (w sprawie SK 57/08), w dniu 30 października 2009 r. Prezes NSA przedstawił informację o praktyce stosowania zakwestionowanego przepisu po 1 stycznia 2004 r. W piśmie tym nie stwierdził, by w orzecznictwie sądów administracyjnych wykładnia art. 55 ust. 7 u.s.p.k. uległa utrwaleniu, ustabilizowaniu i upowszechnieniu. Wskazał jedynie, że w orzecznictwie tym 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. Autor informacji podał też, że z uwagi na brak legalnej

definicji sprawozdania, sądy administracyjne odwołują się do słownikowego znaczenia tego terminu. Z pisma Prezesa NSA wynika również, że 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.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych zdaje się wskazywać na to, że w ostatnich latach sądy te jednoznacznie opowiedziały się za przyjęciem „rygorystycznego” poglądu dotyczącego formy sprawozdania kościelnej osoby prawnej. Na przykład, w wyroku z dnia 8 listopada 2011 r., sygn. II FSK 891/10, Naczelny Sąd Administracyjny jednoznacznie wskazał, że *[s]prawozdanie z przeznaczenia darowizny kościelnej, odliczanej w PIT bez limitu, musi być szczegółowe, wskazywać na jaką działalność charytatywno-opiekuńczą darowizna została przeznaczona oraz osobę (podmiot), który był jej ostatecznym konsumentem* (Lex nr 98141). Podobne stanowisko NSA wyraził w wyrokach: z dnia 5 maja 2011 r., sygn. II FSK 1549/09 (Lex nr 952682), z dnia 26 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 545/09 (Lex nr 596505), z dnia 16 października 2008 r., sygn. akt II FSK 858/08 (Lex nr 580188) oraz w wyroku z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. II FSK 858/09 (Lex nr 588992). W tym ostatnim orzeczeniu NSA wypowiedział się również o charakterze i możliwościach realizacji przez podatnika obowiązku przedłożenia organowi podatkowemu sprawozdania obdarowanego, wskazując, że *[z]łożenie sprawozdania w rozumieniu art. 55 ust. 7 ustawy z 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązkiem prawnym, a podatnik dla zrealizowania tego obowiązku może i powinien wykorzystać instytucję prawą polecenia w rozumieniu art. 893 k.c., gdyż polecenie może być też czynnością faktyczną. Złożenie sprawozdania jest czynnością o charakterze faktycznym, leżącą w interesie darczyńcy.*

W tej sytuacji usprawiedliwione wydaje się wyrażenie poglądu, że proces

kształtowania się normatywnej treści art. 55 ust. 7 u.s.p.k. zakończył się, gdyż wskazana wyżej wykładnia tego przepisu uległa – w orzecznictwie sądów administracyjnych – utrwaleniu, ustabilizowaniu i upowszechnieniu. Tym samym należy przyjąć, że przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego jest zaskarżony przepis w takim właśnie „rygorystycznym” rozumieniu.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał w swoim orzecznictwie pogląd, zgodnie z którym stałość, powtarzalność i powszechność praktyki sądowej może nadawać kwestionowanemu unormowaniu określone znaczenie, podlegające następnie kontroli konstytucyjności. Stałość i powszechność praktyki, wynikającej z odczytywania przepisów w sposób niekonstytucyjny, powoduje bowiem nadanie samym przepisom takiego trwałego znaczenia. Jeżeli jednolita i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (zob. postanowienie z 4 grudnia 2000 r., sygn. SK 10/99, OTK ZU nr 8/2000, poz. 300; wyrok z 3 października 2000 r., sygn. K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188 oraz wyrok z 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29).

Tak określony przedmiot skargi determinuje również cel korzystania z tego środka ochrony praw i wolności. Jest nim eliminacja z systemu obowiązującego prawa normy prawnej, której niezgodność z Konstytucją stwierdzi Trybunał. Orzeczenie o takiej niezgodności daje następnie podstawę skarżącemu, jak i innym adresatom zakwestionowanej regulacji, do podjęcia działań zmierzających do sanacji niekonstytucyjnego stanu prawnego, poprzez skorzystanie z procedur i środków, o których mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji – a w rozwinięciu tego przepisu – w stosownych regulacjach proceduralnych, właściwych dla danego typu postępowania.

Odnosząc te uwagi do realiów przedmiotowej sprawy nie można zanegować poglądu, że wyeliminowanie z systemu prawa zaskarżonej przez Skarżącego części normy, wynikającej z art. 55 ust. 7 u.s.p.k., w zasadniczy sposób zmieniłoby jego sytuację prawną i dałoby podstawy do wzruszenia zapadłych w jego sprawie orzeczeń, co sprawia, że w tym kontekście istnieją podstawy warunkujące rozpoznanie przedmiotowej skargi konstytucyjnej.

W zarzutach skargi konstytucyjnej jako podstawowe wzorce kontroli wskazane zostały przepisy art. 21 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, art. 64 ust. 1 Konstytucji oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Spośród wskazanych przez Skarżącego wzorców kontroli, jedynymi, które zostały zamieszczone w rozdziale II Konstytucji, grupującym podstawowe przepisy określające wolności i prawa podlegające ochronie za pomocą skargi konstytucyjnej, są wymienione wyżej przepisy art. 64 ust. 1, 2 i 3 ustawy zasadniczej. Należy jednak zauważyć, że Trybunał Konstytucyjny dopuszcza powołanie się przez podmiot skarżący rozwiązania naruszające prawo własności również na wzorzec z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP (por. np. wyrok z dnia 14 grudnia 2005 r., sygn. SK 61/03, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 136).

Wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. W kontekście oceny dopuszczalności tego wzorca wobec przepisów z dziedziny prawa daninowego zauważyć należy, iż nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc

nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Niewątpliwie ogranicza to prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków. Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. w sprawie K 41/02, *ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...) nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem «traktowania przez władzę publiczną» adresatów tych obciążeń. Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych* (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Z drugiej jednak strony, nie jest uprawnione przyjęcie tezy, że każde obciążenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej należy rozpatrywać w kategoriach ograniczenia prawa własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Prowadziłoby to do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166). Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00).

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek (*vide* – pow. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00 i 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06.). Artykuł 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalił się przy tym pogląd o ograniczonej kognicji Trybunału w sferze oceny poszczególnych rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę przy kształtowaniu prawa daninowego, przy czym *[s]woboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza jeśli chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie* (wyrok z dnia 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 i wskazana tam literatura oraz orzecznictwo).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka

i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Jednakże z uwagi na to, że, jak już wskazano, regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną (w art. 84), jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw określonych li tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33 oraz z 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94). Tego rodzaju regulacje należy rozpatrywać – przede wszystkim – w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi – z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw – z drugiej. Obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest żadnym z ograniczeń, których dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – pow. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00 oraz wyroki z dnia 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1 i z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Określając granice autonomii przepisów podatkowych w stosunku do zakresu konstytucyjnej ochrony własności i innych praw majątkowych, Trybunał Konstytucyjny przyjął, że pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być zatem uznane za ingerencję w stan prawa własności, jeśli nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU

nr 3/A/2010, poz. 26).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być natomiast kontrolowane z punktu widzenia zgodności z innymi wartościami konstytucyjnymi, w szczególności pod kątem zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, respektowania odpowiedniej *vacatio legis* oraz – co wydaje się szczególnie istotne w realiach przedmiotowej sprawy – zachowania precyzji przepisów podatkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

W niniejszej sprawie, jak już wskazano, zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 21 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, art. 64 ust. 1 i art. 64 ust. 3 Konstytucji powiązany został z naruszeniem przez te przepisy innych konstytucyjnych ograniczeń dotyczących unormowań podatkowych powodujących uszczuplenie majątkowe, wynikających z pozostałych wskazanych wzorców kontroli, a zatem w takim kontekście powołane wzorce konstytucyjne mogą być uznane za adekwatne podstawowe wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Z kolei, jako pierwszy z przepisów związkowych w zakresie wzorców kontroli, wskazany został art. 2 Konstytucji, dający podstawę do rekonstruowania zasad o fundamentalnym znaczeniu, które nie znajdują bezpośredniego, literalnego odzwierciedlenia w tekście Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2005 r., sygn. P 9/04, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 9).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżący dopatruje się naruszenia przez kwestionowany przepis wywiedzionych z zasady demokratycznego państwa prawnego szczegółowych zasad: zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji, obejmującej między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów prawa.

Wywodzona z art. 2 Konstytucji zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Istotę zasady lojalności państwa względem obywateli da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 8; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4).

Zgodnie z tą zasadą, uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień. Zasada ta obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne

powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 2).

Z uzasadnienia skargi wynika, że kolejnym kontekstem, w jakim Skarżący przywołuje wzorzec z art. 2 Konstytucji, jest zarzut niezgodności art. 55 ust. 7 u.s.p.k. z wywiedzioną z tegoż przepisu ustawy zasadą prawidłowej legislacji.

O zasadzie przyzwoitej legislacji mówi się jako o „systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym” (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny 2006, nr 3, str. 6).

Zasada przyzwoitej legislacji obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Powinny być one formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalająca na ich wyegzekwowanie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138, 18 marca 2010 r., sygn. K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23, 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96 oraz 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8). W rozumieniu Trybunału Konstytucyjnego, przez precyzyjność regulacji prawnej należy rozumieć możliwość dekodowania

z przepisów jednoznacznych norm prawnych (a także ich skutków) za pomocą reguł interpretacji przyjętych na gruncie określonej kultury prawnej. Innymi słowy, nakaz określoności przepisów prawnych powinien być rozumiany jako wymóg formułowania przepisów w taki sposób, aby zapewniały dostateczny stopień precyzji w ustaleniu ich znaczenia i konsekwencji prawnych (zob. zwłaszcza orzeczenia z dnia: 19 czerwca 1992 r., sygn. U. 6/92, OTK w 1992 r., cz. I, poz. 13; 1 marca 1994 r., sygn. U. 7/93, OTK w 1994 r., cz. I, poz. 5; 26 kwietnia 1995 r., sygn. K. 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12; postanowienie z 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 18 oraz wyroki z 17 października 2000 r., sygn. SK 5/99, OTK ZU nr 7/2000, poz. 254 i z 28 czerwca 2005 r., sygn. SK 56/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 67). Z kolei jasność przepisu gwarantować ma jego komunikatywność względem adresatów czyli zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowany jest jednak pogląd, że wyeliminowanie przepisu, z uwagi na jego niedookreśloność, może nastąpić jedynie wyjątkowo. W wyroku z dnia 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, Trybunał wskazał, że *w celu uznania niekonstytucyjności regulacji, której wnioskodawca stawia zarzut niedookreślonej, nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie nieokreśloności tekstu prawa. Nieprecyzyjne brzmienie lub niejasna treść przepisu nie w każdym wypadku uzasadniają wyeliminowanie go z obrotu prawnego w wyniku orzeczenia Trybunału. Zdaniem Trybunału, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności czy nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację, okażą się*

niewystarczające (...). Ocena konstytucyjności aktu normatywnego zawsze musi mieć charakter złożony. W wypadku określoności, złożoność tego procesu dostrzegana jest na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, w odniesieniu do analizy samej określoności uwzględnić należy najpierw wspomniane wyżej aspekty testu określoności (precyzyjność, jasność, poprawność), a następnie we właściwej proporcji odnieść je do charakteru badanej regulacji. Drugą płaszczyznę stanowi kontekst aksjologiczny, w jakim przeprowadzana jest kontrola konstytucyjności norm. Na kontekst ten składa się wykładnia całości reguł, zasad i wartości konstytucyjnych, z którymi skonfrontowana musi zostać badana norma, wyinterpretowana z przepisu poddanego wcześniej kontroli z formalnego punktu widzenia (określoności właśnie). Tym samym naruszenie wymogu określoności nie może być automatycznie identyfikowane jako forma niekonstytucyjności przepisu. Jak zauważa się w piśmiennictwie, nieosiągnięcie wymaganego poziomu określoności nie może być uznane za warunek wystarczający do uznania niekonstytucyjności przepisu (...) [OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 38].

Autor skargi słusznie zauważa, że 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 jej art. 217. Ten przepis Konstytucji przede wszystkim wyraża zasadę władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy – w celu sfinansowania zadań państwa. Jednocześnie została nim ustanowiona zasada wyłączności ustawy w prawie podatkowym i określona materia, która może być uregulowana wyłącznie w drodze ustawy. Zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy jednak rozumieć również jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku

podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; zob. także: W. Sokolewicz, uwagi do art. 217 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-19).

Podsumowując ten fragment rozważań stwierdzić należy, że zasadniczo przepisy art. 2 i art. 217 Konstytucji nie mogą być samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa bądź określających obowiązki, a zatem *będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Właściwego wzorca kontroli w postępowaniu skargowym nie stanowią też normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia.

Odmienna sytuacja może jednak mieć miejsce w przypadku powiązania takich przepisów z dopuszczalnymi podstawowymi wzorcami kontroli. W realiach przedmiotowej sprawy, w której przedmiotem kontroli jest przepis podatkowy, dla wykazania niekonstytucyjności badanej normy konieczne jest powiązanie podstawowych wzorców kontroli z przepisami ustawy zasadniczej statuującymi inne wartości konstytucyjne, istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Należy więc przyjąć, że w tym kontekście przepisy art. 2 oraz art. 217 Konstytucji są dopuszczalnymi wzorcami kontroli w przedmiotowej sprawie.

Jako związkowy wzorzec kontroli Skarżący powołuje także art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji, wyrażający zasadę równości i zakaz dyskryminacji. Zasadę równej ochrony własności i innych praw majątkowych wyraża jednak także powołany jako podstawowy wzorzec kontroli art. 64 ust. 2 Konstytucji. Postanowienie tego przepisu (tj. art. 64 ust. 2 Konstytucji) trzeba traktować jako jedno ze

szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości przewidzianej w art. 32 ust. 1 Konstytucji do poszczególnych dziedzin życia społecznego (zob. L. Garlicki, uwagi do art. 64 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. L. Garlicki, Warszawa 2003, s. 15-16). Z tego względu art. 64 ust. 2 Konstytucji powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, ponieważ zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (zob. *ibidem*, s. 16). Należy więc przyjąć, że art. 32 Konstytucji może być powoływany jako wzorzec kontroli łącznie z art. 64 ust. 2 Konstytucji (por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 października 2004 r., sygn. SK 23/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 89). W wypadku skargi konstytucyjnej konieczne jest ponadto powiązanie tego przepisu z innym przepisem ustawy zasadniczej, określającym konkretne prawo lub wolność skarżącego, naruszoną przez poddany kontroli przepis (por. np. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Z podanych wyżej względów uznać więc należy, że również art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji może być w przedmiotowej sprawie związkowym wzorcem kontroli konstytucyjności przepisu art. 55 ust. 7 u.s.p.k.

Zasada równości stanowi nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Wobec tego punktem wyjścia do oceny zgodności danej regulacji prawnej z zasadą równości jest rozważenie, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę treść i cel danej regulacji prawnej. Jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98,

OTK ZU nr 6/1998, poz. 96 i cytowane tam orzeczenia).

Powyżej wskazane odstępstwo od równego traktowania sytuacji podobnych nie zawsze jest konstytucyjnie niedopuszczalne, ponieważ mogą zachodzić przypadki, gdy odmienność tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Wówczas niezbędna jest ocena przyjętego kryterium różnicowania. Aby odpowiedzieć na pytanie, czy dane kryterium może stanowić podstawę różnicowania podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną, należy rozstrzygnąć:

1) czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;

2) czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;

3) czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. zamiast wielu wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07, OTK ZU Nr 6/A/2010, poz. 60).

Wątpliwości budzi natomiast zasadność powołania przez Skarżącego, jako związkowych wzorców kontroli, art. 25 ust. 3 i ust. 4 Konstytucji RP. Przede wszystkim należy zauważyć, że są to przepisy o charakterze ustrojowym, zawierające określenie relacji instytucjonalnych między państwem a kościołami (związkami wyznaniowymi). Przepis art. 25 ust. 4 Konstytucji nie zawiera przy tym treści merytorycznych, określając w zasadzie jedynie szczególną formę, w jakiej winno nastąpić uregulowanie stosunków między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem katolickim. Z kolei, art. 25 ust. 3 ustawy zasadniczej formułuje m.in. zasadę współdziałania państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, którą należy rozumieć jako obowiązek zarówno państwa, jak i wspólnot religijnych do wypracowania skoordynowanej polityki realizacji tych

wszystkich celów społecznych, które należą do wspólnego zakresu działania obu tych podmiotów. Jednocześnie określa on cele tego współdziałania, którymi są „dobro człowieka i dobro wspólne”(zob. L. Garlicki, uwagi do art. 25 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, s. 18). Jest więc to przepis, który nie determinuje merytorycznego kształtu rozwiązań normatywnych – tak materialnoprawnych, jak i proceduralnych – dotyczących sytuacji prawnej jednostki w sferze prawa podatkowego. Pewien – pośredni i „refleksyjny” jedynie – wpływ na te zagadnienia można by przypisać art. 22 ust. 1 Konkordatu zawartego między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską podpisanego w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r. (Dz. U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318), który to przepis przewiduje, że 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. Taką też argumentację przedstawia Skarżący, jednakże przepis ten nie został wskazany jako wzorzec kontroli konstytucyjności. Zważywszy jednak na przedstawioną już wyżej specyfikę kognicji Trybunału Konstytucyjnego w zakresie kontroli przepisów prawa podatkowego oraz ograniczenia zakresu możliwości powoływania wzorców w skardze konstytucyjnej (m. in. dotyczy to wzorców wynikających z umów międzynarodowych), zasadne jest przyjęcie, że brak jest możliwości uwzględnienia tego przepisu jako wzorca kontroli w przedmiotowej sprawie.

Uznać więc należy, że w części dotyczącej kontroli zgodności art. 55 ust. 7 u.s.p.k. ze wskazanymi wyżej przepisami art. 25 ust. 3 i ust. 4 Konstytucji RP postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Przedstawione wyżej poglądy i oceny dają podstawę do przeprowadzenia

merytorycznej oceny zasadności poszczególnych zarzutów Skarżącego.

Wydaje się, że w pierwszej kolejności należy odnieść się do zarzutu naruszenia, przez unormowania zaskarżonego przepisu, art. 64 ust. 3 Konstytucji w zw. z art. 2 Konstytucji w zw. z art. 217 Konstytucji RP.

Naruszenia dwóch ostatnich przepisów, będących elementami skonstruowanego przez Skarżącego wzorca, dopatruje się On w niespełnieniu przez art. 55 ust. 7 u.s.p.k. wymaganego przez te przepisy ustawy zasadniczej warunku dostatecznej określoności stanowionego prawa. Jak już wyżej wspomniano, jedynym elementem zaskarżonego przepisu, który powodował trudności interpretacyjne, był charakter i zakres treściowy pojęcia „sprawozdanie”. Wątpliwości te dotyczyły jednak nie tyle braku możliwości zdekodowania normy prawnej z zaskarżonego przepisu, lecz istnienia podstaw do przyjęcia dwóch jego odmiennych interpretacji: „rygorystycznej”, według której dokument ten powinien zawierać opis zdarzeń z taką dokładnością, aby organy podatkowe mogły dokonać kontroli opisanych w nim faktów, oraz „liberalnej”, w myśl której sprawozdanie z przeznaczenia darowizny nie musiało mieć charakteru sprawozdania finansowego, a na obdarowanym nie ciążył obowiązek rozliczenia się z otrzymanej darowizny. Jak wynika z powołanego już pisma Prezesa NSA, wobec braku legalnej definicji tego pojęcia w ustawie, sądy administracyjne zdecydowały się interpretować je w sposób słownikowy, a więc, z założenia, rozumiały dla przeciętnego obywatela (podatnika). W tym kontekście słowo „sprawozdanie” oznacza przedstawienie przebiegu jakiejś działalności, opis wypadków, zdarzeń, szczegółowe zdanie sprawy z czegoś. Użycie sformułowania „sprawozdanie” byłoby nieuzasadnione, gdyby odnosić się miało do niezrealizowanych planów, zamiarów czy też intencji, o których można się dowiedzieć za pomocą zwykłego przekazania informacji. „Liberalna” wykładnia, dokonywana przez część sądów administracyjnych, była więc nieuprawniona i – jak się wydaje – ostatecznie zanikła w orzecznictwie tychże sądów.

Pewien stopień ocenności danego wyrażenia, użytego przez ustawodawcę, i precyzowanie tego pojęcia przez organy stosujące prawo na użytek konkretnych spraw nie przesądza jeszcze o niekonstytucyjności interpretowanego przepisu. Tego rodzaju rozbieżności orzecznicze nie są zjawiskiem nadzwyczajnym w procesie stosowania prawa, w tym również prawa karnego i podatkowego, i są rozstrzygane w drodze nadzoru judykacyjnego. Jak już wspomniano – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – niekonstytucyjność spowodowana redakcją aktu normatywnego zachodzi tylko w sytuacjach szczególnych, gdy przemilczenia lub niejasne sformułowania tego aktu uniemożliwiają przekonujące ustalenie treści normy prawnej przy użyciu powszechnie przyjętych reguł wykładni (por. pow. wyrok z dnia 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, a także orzeczenie z dnia 3 grudnia 1996 r., sygn. K. 25/95, OTK w 1996 r., nr 6, poz 52). Tymczasem w sprawie Skarżącego treść zakwestionowanej normy ustalono, i to w sposób zgodny z przyjętą ostatecznie linią orzeczniczą NSA.

Tym samym należy przyjąć, że przepis art. 55 ust 7 u.s.p.k. jest zgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji zasadą określoności prawa oraz z nakazami poprawności legislacji podatkowej, wynikającymi z art. 217 Konstytucji RP, a tym samym, w takim kontekście, nie może on naruszać art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Przedstawione wyżej argumenty mają też znaczenie dla oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu w kontekście jego zgodności z art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Z zarzutami Skarżącego, że przepis art. 55 ust. 7 u.s.p.k. stanowi swoistą „pułapkę” dla podatnika, można by zgodzić się jedynie wtedy, gdyby przepis ten nie dawał podstaw do przyjęcia możliwości przewidywania przez podatnika konieczności przedstawienia organowi podatkowemu szczegółowego sprawozdania kościelnej osoby prawnej z wykorzystania darowizny. Jak już jednak zauważono, podatnik, przyjmując słownikowe znaczenie pojęcia „sprawozdanie”, winien realnie liczyć się

z koniecznością spełnienia takiego właśnie warunku skorzystania z ulgi podatkowej. Przeprowadzając analogię z bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, dotyczącego rozumienia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa w wypadku zmian ustawodawczych, należy zaznaczyć, że owa pewność polega na możliwości przewidywania przez obywatela zachowań organów państwa, a nie zapewnieniu go, że organy te będą podejmować jedynie takie działania i rozstrzygnięcia, które są korzystne z punktu widzenia interesów tegoż obywatela. W przedmiotowej sprawie takie rozumienie tejże zasady znajduje dodatkowe wsparcie w okoliczności, że zaskarżony przepis reguluje warunki uzyskania bardzo daleko idącej ulgi podatkowej, co uprawnia ustawodawcę do wprowadzenia szczególnej reglamentacji warunków jej uzyskania, a organy państwa do rygorystycznego sposobu interpretacji oceny spełnienia przez podatnika tychże warunków. Nie można przy tym zgodzić się z twierdzeniem Skarżącego, że podatnik pozbawiony jest wpływu na realizację przez kościelną osobę prawną obowiązku sporządzenia prawidłowego sprawozdania, albowiem może i powinien wykorzystać w tym celu instytucję prawną polecenia w rozumieniu art. 893 k.c. (por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; por. też powołany wyrok NSA z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. II FSK 858/09).

Przedstawiona wyżej argumentacja uprawnia więc do przyjęcia stanowiska, że zaskarżony przepis jest zgodny z wzorcem wynikającym z art. 64 ust. 1 Konstytucji w związku z art. 2 Konstytucji, a w szczególności z wyprowadzoną z tego przepisu związkowego zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Przechodząc z kolei do oceny zgodności zaskarżonego przepisu z zasadą równości, która w tym konkretnym przypadku wyprowadzona jest zarówno z art. 32, jak i z art. 64 ust. 2 Konstytucji, w pierwszej kolejności należy rozważyć, czy można wskazać cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie

podmiotów prawa, czyli czy porównywalne podmioty są podobne pod jakimś istotnym względem. Autor skargi, uzasadniając ten zarzut, przeprowadza wywody dotyczące kwestii równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych oraz zrównania niektórych rodzajów działalności prowadzonej przez kościelne osoby prawne z identyczną działalnością wykonywaną przez podmioty publiczne. Rozważania te, w znacznym stopniu mało istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, prowadzą jednak do wyodrębnienia istotnych cech uzasadniających równe traktowanie podmiotów. Należy przyjąć, że w realiach przedmiotowej sprawy owe cechy relewantne sprowadzają się do: (1) bycia podmiotem podatku dochodowego od osób fizycznych i (2) przekazania darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze. Naruszenia zasady równości Skarżący dopatruje się w tym, że podatnik, zamierzający skorzystać z odpisu od dochodu, przekazując darowiznę na rzecz kościelnej osoby prawnej, zobowiązany jest do przedłożenia organowi podatkowemu sprawozdania z wydatkowania darowanych środków, podczas gdy osoba przekazująca tego rodzaju darowiznę na rzecz podmiotu publicznego nie jest obarczona takim obowiązkiem. Analiza, przeprowadzona w tym zakresie przez Skarżącego, nie jest jednak pełna. Jak już wskazano (*vide* str. 11-12 stanowiska), przedłożenie sprawozdania finansowego jest warunkiem skorzystania z odliczenia od dochodu darowizny w wysokości przekraczającej progi określone w art. 26 ust. 1 u.p.d.f. (przypominając: granica ta, w chwili samoobliczania zeznania Skarżącego, była określona kwotą 350 zł). Innymi słowy, podatnik przekazujący darowiznę w kwocie nieprzekraczającej 350 zł, był zwolniony z obowiązku przedłożenia sprawozdania niezależnie od tego, czy obdarowanym był podmiot państwowy, czy kościelny. Odpisanie kwoty przewyższającej wskazaną wyżej granicę mogło (i nadal może) nastąpić jedynie na cele działalności charytatywno-opiekuńczej kościelnej osoby prawnej, zaś jako dodatkowy warunek realizacji ulgi ustawodawca przewidział obowiązek przedłożenia sprawozdania. Istnieje więc istotna różnica między tymi dwiema sytuacjami,

gdyż w drugim przypadku podatnik uzyskuje zdecydowanie dalej idące prawo do ulgi podatkowej. Zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów tych dwóch sytuacjach należy uznać za konstytucyjnie uzasadnione, gdyż w ten sposób ustawodawca istotnie zwiększa gwarancje zrealizowania celu przedmiotowej regulacji, jakim jest zwiększenie możliwości uzyskiwania przez podmioty kościelne środków na działalność charytatywno-opiekuńczą. Z drugiej strony, rozwiązanie to chroni interesy budżetu państwa – poprzez istotne ograniczenie możliwości zaistnienia nadużyć w związku z przekazywaniem darowizn na rzecz podmiotów kościelnych. Popieranie przez państwo charytatywno-opiekuńczych działań kościelnych osób prawnych znajduje oparcie w szeregu norm Konstytucji określających zadania państwa w sferze praw socjalnych, takich jak obowiązek zapewnienia obywatelom zabezpieczenia społecznego (art. 67 Konstytucji), pomocy w egzystencji osobom niepełnosprawnym (art. 69 Konstytucji), zapewnienia szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (art. 71 ust. 1 Konstytucji) czy też przeciwdziałania bezdomności (art. 75 ust. 1 Konstytucji). Istotną wartością konstytucyjną jest też równowaga budżetowa państwa. Będące przedmiotem oceny zróżnicowanie zakresu obowiązków podatników nie narusza przy tym innych zasad i wartości konstytucyjnych, a w szczególności zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji).

Na marginesie należy zauważyć, że w literaturze prezentowany jest pogląd, iż rozwiązania, przewidziane w art. 55 ust. 7 u.s.p.k., *de facto* prowadzą do uprzywilejowania kościelnych osób prawnych, prowadzących działalność charytatywno-opiekuńczą, w stosunku do innych podmiotów realizujących tego rodzaju działania (por. P. Borecki, glosa do uchwały NSA z dnia 14 marca 2004 r., sygn. FPS 5/04 [w:] *Glosa* nr 2006/2/119-131).

Podsumowując całość przedstawionych wyżej rozważań, należy też zauważyć, że rozwiązanie, przewidziane w zaskarżonym przepisie, nie przekracza granic dopuszczalnej ingerencji ustawodawstwa podatkowego w stan

prawa własności, gdyż z całą pewnością nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia, lecz jedynie określa warunki skorzystania z odliczenia od dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zasadne jest więc przedstawienie stanowiska, że art. 55 ust. 7 u.s.p.k, w zakresie zaskarżonym w skardze konstytucyjnej, jest zgodny z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP w związku z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

Z powyższych względów wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Mierand
Zastępca Prokuratora Generalnego