

Danuta Waniek

Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Kilka uwag na temat prawnego zróżnicowania darowizn kościelnych w świetle praktyki administracyjno-sądowej

Wprowadzenie

Przedmiotem analizy jest relacja przepisów art. 26 pkt 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej updf) do art. 55 ust. 7 ustawy z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego oraz do art. 40 ust. 7 ustawy z 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (dalej: ustawy kościelne). Dotyczy ona zwłaszcza zróżnicowania prawnego darowizn przekazywanych na rzecz kościelnych osób prawnych oraz skutków wprowadzenia w życie art. 26 pkt 6d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu nadanym jej nowelizacją z 2005 r.¹

Jest to tym bardziej wskazane, że darowizny na rzecz kościelnych osób prawnych od dawna stwarzały w sądownictwie administracyjnym problemy z interpretacją obowiązujących przepisów, które powstały u progu przemian politycznych w Polsce i przez ponad 20 lat pozostały w zasadzie nienaruszone. Nie ulega wątpliwości, że dziś w wielu punktach brzmią anachronicznie. Jednakże kolejne rządy obawiały się podejmowania inicjatywy ustawodawczej w ich zakresie, ponieważ nowelizacja ustaw kościelnych, w całości lub nawet w części, wymagałaby oficjalnych konsultacji z kościołami², co w warunkach polskich – jak uczy doświadczenie – rodzi poważne obawy polityczne.

Ustawy: o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego z 17 maja 1989 r. oraz o stosunku Państwa do Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego

¹ Projekt obszernej nowelizacji Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie innych ustaw wpłynął do Sejmu 29 października 2004 r. (druk sejmowy nr 3417).

² W przypadku obu wymienionych ustaw zasada ta jest zapisana w art. 4 pkt 1.

z 1991 r., przewidują trzy rodzaje darowizn ze względu na cel przeznaczenia – darowizny na cele kultu religijnego, darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą oraz darowizny na cele oświatowo-wychowawcze. Obie ustawy od początku wyróżniały prawnie darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze, ponieważ tylko ten rodzaj darowizn dawał darczyńcy możliwość pozyskania ulgi przy rozliczaniu podatku dochodowego od osób fizycznych, jednakże przy spełnieniu dwóch warunków: jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie oraz w ciągu dwóch lat sprawozdanie z przeznaczenia darowizny na deklarowane cele. Pozostałe darowizny poddane były od początku ogólnym przepisom podatkowym.

W praktyce sądowo-administracyjnej rozciągnięto jednakże zakres obowiązywania art. 26 pkt 6d na darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Świadczą o tym niektóre wyroki sądów administracyjnych oraz praktyka kontrolna urzędów skarbowych w sprawach indywidualnych.

W piśmiennictwie fachowym powstał na tym tle spór o to, czy przepis art. 26 pkt 6d odnosi się również do darowizn przeznaczonych na cele charytatywno-opiekuńcze kościelnych osób prawnych. Z intencji projektodawcy zamiar ten nie wynikał, ponieważ projekt nowelizacji z 2005 r. nie zawierał późniejszego przepisu art. 26 pkt 6d. Zmianę taką wprowadzono do projektu ustawy na wniosek przedstawiciela rządu dopiero na etapie prac podkomisji wyłonionej przez sejmową Komisję Finansów Publicznych.

Nowy przepis, obowiązujący od 1 stycznia 2006 r., a zapisany we wspomnianym art. 26 ust. 6d, określał formę przekazywania darowizn udzielanych już nie tylko na podstawie updf, ale i na podstawie odrębnych ustaw³. Nowelizacja nie wskazywała jednak wprost tych ustaw, ani w przepisach przejściowych, ani we wprowadzających. Z analizy gramatycznej wynika jednak (o czym dalej), że nowelizacja wymienia owe ustawy odrębne poprzez identyfikację celów darowizn.

Co ciekawe, na stronie internetowej Ministerstwa Finansów pod koniec roku podatkowego 2006 wciąż widniała informacja, że dla udokumentowania darowizn kościelnych na cele charytatywno-opiekuńcze „wymagane są pokwitowanie odbioru darowizny oraz w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność”⁴. Czyli – jak przed 1 stycznia 2006 r. Podobnie było w roku 2007 i 2008. Odbiorca

³ Dokładnie nowy przepis brzmiał: „Przepis ust. 7 stosuje się odpowiednio do darowizn odliczanych na podstawie odrębnych ustaw”, Ustawa z 30 czerwca 2005 r., Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199.

⁴ Stronę Ministerstwa Finansów w grudniu 2006 r. przeglądał Piotr Skwirowski i opisał w artykule, *Podatkowe ostatki ulgowe*, „Gazeta Wyborcza”, 6 grudnia 2006. Podobną informację podawały na swych stronach internetowych niektóre urzędy skarbowe, np. w Gdańsku.

takiej informacji miał prawo uznać, że w sprawie rozliczania darowizn przekazanych kościelnym osobom prawnym na cele charytatywno-opiekuńcze nic się nie zmieniło.

Jednakże w ostatnich latach, w niektórych wyrokach sądów administracyjnych, a także w praktyce MF i urzędów skarbowych przepis art. 26 ust. 6d otrzymał niespodziewanie nadrzędny charakter wobec intencji i brzmienia art. 55 ust. 7 i art. 40 ust. 7 ustaw kościelnych, a więc miałyby dotyczyć wszystkich rodzajów darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych⁵.

Warto więc zadać pytanie, czy obecna interpretacja prawa podatkowego, pozostająca w związku z darowiznami na rzecz kościelnych osób prawnych, jest zgodna z obowiązującymi przepisami, czy też wprowadzono do niej pomieszenie interpretacyjne, mające daleko idące skutki prawne dla interesów podatnika. Niniejszym zostaną więc prześledzone najistotniejsze aspekty prawne, które konstytuują dziś status darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze przekazywane kościelnym osobom prawnym.

Podstawy prawne darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze i ich wykładnia do 1 stycznia 2006 r.

1.

W art. 55 ust. 7 ustawy z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego oraz na podstawie art. 40 ust. 7 ustawy z 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego, została stworzona możliwość dokonania darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych, m.in. na działalność charytatywno-opiekuńczą, z czym wiązała się możliwość uzyskania z tego tytułu ulg podatkowych przy rozliczeniu PIT. Według brzmienia tych ustaw, warunkiem odliczenia wysokości darowizn jest spełnienie dwóch przesłanek: przedstawienie pokwitowania odbioru darowizny oraz złożenie w ciągu dwóch lat sprawozdania dotyczącego spożytkowania darowizny. Tak był m.in. rozumiany specjalny status ustaw kościelnych, ponieważ tego rodzaju warunków ustawa o p.d.f. nie przewidywała w przypadku innych darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze⁶. Z przepisów tych można wydedukować, że w trójkacie państwo–kościół–podatnik (darczyńca), punkt ciężkości położony został na relacje kościołów z darczyńcą, przy akceptacji ich formy prawnej przez państwo.

⁵ Stanowisko takie ujawniło się w toku kontrolowania ulg podatkowych z tytułu przekazania kościołom darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze w PIT z 2006 r. (zobowiązania podatkowe przedawniały się z dniem 31 grudnia 2012 r.).

⁶ Zob. ten temat: M. Grzymisławska-Cybulska, *Bezczynność organów i przewlekłości postępowania administracyjnego w świetle nowelizacji z 3 grudnia 2010 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 5.

2.

Nie ulega wątpliwości, że od początku toczyły się wokół tych przepisów spory interpretacyjne, zarówno na poziomie Ministerstwa Finansów, NSA, jak i izb skarbowych. Nigdy jednak kolejne rządy nie zdobyły się na to, aby – w oparciu o doświadczenie ostatnich lat – całościowo znowelizować przepisy dotyczące darowizn kościelnych. Na skutek sporów, jakie te kwestie wywoływały, interpretacji obowiązujących przepisów dokonała w 2003 r. minister Irena Ożóg, która w piśmie skierowanym do urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej (PB5/KD-033-186-2393/01) wyjaśniła, że decydujący głos w sprawach spornych mają ustawy kościelne (zgodnie z zasadą *lex specialis*). Wypowiedź ta została szeroko nagłośniona przez prasę i zapadła w pamięć wielu podatnikom⁷. Należy przypomnieć, że w 2004 r. Ministerstwo Finansów zwróciło się o opinię prawną do Rady Legislacyjnej, aby zajęła stanowisko, jak należy interpretować normę kolizyjną z ustaw kościelnych i ustaw o PIT. W odpowiedzi Rada wówczas uznała, że więcej argumentów przemawia za przyjęciem zasady, iż ustawy kościelne stanowią normę szczególną w stosunku do ustawy o PIT⁸.

3.

Spory w orzecznictwie sądowo-administracyjnym ostatecznie miała przeciąć uchwała Izby Finansowej NSA, przyjęta 14 marca 2005 r. (FPS 5/04). Wprowadziła ona do obiegu prawnego doktrynalny wzorzec interpretowania kolizji ustawy ogólnej z ustawami kościelnymi w odniesieniu do darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych.

W uchwale IF NSA wskazał, że omawiane przepisy ustaw kościelnych mają charakter szczególny (*lex specialis*⁹) w stosunku do ogólnych unormowań dotyczących podatku dochodowego, w tym również w ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w ówczesnym brzmieniu. NSA stwierdził również, że omawiane przepisy ustaw kościelnych kryją w sobie regułę kolizyjną, która wyłącza zastosowanie do ulg związanych z darowiznami na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą ogólnych przepisów podatkowych, zawartych w updf. Reguła ta w doktrynie formułowana jest w postaci łacińskich paremii: *lex specialis derogat legi generali* oraz *lex posteriori generalis non derogat legi priori speciali*.

⁷ 20 sędziów i ulga na darowizny kościelne, „Gazeta Wyborcza”, 14 marca 2005.

⁸ R. Mastalski, *Opinie indywidualne członków Rady Legislacyjnej w sprawie darowizn przekazanych kościelnym osobom prawnym na działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 2942, s. 169–172; D. Dudra, *Ulga kościelna – historyczne przepisy, aktualne problemy. Glosa*, „Przegląd Prawa Podatkowego” 2004, nr 7, s. 35 i nast.

⁹ *Lex generalis* – reguła powszechnie obowiązująca, *lex specialis* – reguła szczególna, ustanawiająca wyjątki od postanowień reguły powszechnej i ustalającej inne skutki prawne dla przypadków nią objętych, albo też skutki te w ogóle wyłączająca.

IF NSA stwierdziła wówczas wyraźnie, że zmiany treści regulacji ogólnych dotyczących ulg z tytułu darowizn kościelnych zawartych w updf, nie miały wpływu na możliwość stosowania ulg z tytułu darowizn uregulowanych w przepisach szczegółowych. Warunkiem ich zastosowania jest wyłącznie spełnienie przesłanek, o których mowa w ustawach kościelnych. Przesłanki te były bez wątplenia inne, niż zawarte w updf, ale – jak podkreślono w uchwale IF NSA – konstrukcja prawna darowizn z ustaw kościelnych nigdy nie została podważona przez Trybunał Konstytucyjny. W konsekwencji NSA uznał, że przepisy te mają charakter szczególny wobec art. 26 ust. 1 updf, a odrzucenie tej tezy oznaczałoby rozszerzenie zakresu opodatkowania poza podatkowo prawny stan faktyczny, co – jak stwierdził – jest w prawie podatkowym niedopuszczalne.

Idąc śladem wykładni dokonanej w przywoływanej uchwale, nietrudno jest wyciągnąć wniosek, że wprowadzanie modyfikacji przekazywania darowizn, może być skuteczne tylko wtedy, gdy taka sama zmiana przepisów nastąpi zarówno w ustawie ogólnej, jak i w *lex specialis*, zwłaszcza, że ustawy kościelne przewidują w takich okolicznościach konsultację państwa z kościołami¹⁰.

Ważne jest to, że wykładnia IF NSA, zawarta w uchwale z 14 marca 2005 r. dotyczyła stanu prawnego obowiązującego w latach 1995–2003. W stanie prawnym obowiązującym po 1 stycznia 2006 r. należałoby się zastanowić, czy wzorzec (standard) zastosowany w tej uchwale pozostaje aktualny. W każdym razie Izba Finansowa nie wypowiedziała się po 2006 r. na ten temat, a byłoby to interesujące ze względu na zdecydowaną zmianę linii orzeczniczej sądownictwa administracyjnego w sprawie darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze.

Warto w tym kontekście przypomnieć zdefiniowane ostatnio w doktrynie „prawo kolizji zasad”, które w sytuacji kolizji polega na balansowaniu skonfliktowanych interesów i udzieleniu odpowiedzi na pytanie, która z zasad o różnym statusie ma większą wagę w konkretnej sytuacji. Proces ten „zmierza do ustalenia warunkowych relacji preferencji pomiędzy zasadami” w świetle okoliczności konkretnej sprawy. Godnym jest podkreślenia pogląd, że „proces ważenia zasad oraz ich interpretacji ujawnia się na tle stosowania praw i wolności jednostki”¹¹.

¹⁰ Mówiła o tym również Deklaracja rządu Rzeczypospolitej Polskiej z 15 kwietnia 1997, towarzysząca ratyfikacji konkordatu. Pkt 6 deklaracji brzmi: „Konkordat uznaje określone ustawodawstwem polskim kompetencje organów państwowych do regulowania kwestii finansowych i podatkowych kościelnych osób prawnych i fizycznych – w tym celu strona państwowa zapozna się z opinią strony kościelnej w łonie odpowiedniej komisji”. MP z 1997 r. Nr 4 poz. 51.

¹¹ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, s. 207.

Powstaje w tej sytuacji pytanie, czy radykalna zmiana linii orzeczniczej sądownictwa administracyjnego znajduje swoje rzeczywiste uzasadnienie w brzmieniu art. 26 pkt 6d updf, czy też dokonuje się „na wyrost” w oparciu o niespójne, wadliwe prawo, które wymagałoby nowej interpretacji uprawnień do tego organów konstytucyjnych. Dlatego tym ważniejsza wydaje się linia orzecznicza NSA, która stanowić będzie zawsze punkt odniesienia dla wszystkich oczekujących sprawiedliwych i zrównoważonych wyroków. W doktrynie od dawna był obecny pogląd, że w przypadku sprzeniewierzenia się przez prawodawcę standardom prawidłowej legislacji, sędzia sądu administracyjnego może w procesie orzeczniczym przywrócić prawu należny mu aurytet¹². Zaprzeczeniem przyzwoitej legislacji podatkowej są takie rozwiązania, które w rażący sposób obarczone są oczywistym błędem legislacyjnym¹³. Stąd w warunkach sporu ważne stały się uzasadnienia wyroków w przypadku kilku skarg dotyczących rozliczenia PIT z 2006 r.

Charakter przeprowadzanej zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych z 30 czerwca 2005 r.

W czasie ogłaszania uchwały IF NSA w Sejmie toczyły się już prace nad nowelizacją ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i zmianie innych ustaw. Kierując się wykładnią IF NSA, dopisanie do art. 26 pkt 6d nie powinno mieć wpływu na zmianę stosowania przepisów ustaw kościelnych po nowelizacji z 30 czerwca 2005 r., ponieważ jednocześnie nie wprowadzono do nich przepisu w takim samym brzmieniu.

Pojęcie „ustawy odrębne” w powiązaniu z ustawami kościelnymi zinterpretował NSA w pierwszym prawomocnym orzeczeniu, które dotyczyło skargi na decyzję Izby Skarbowej o nieuwzględnieniu ulgi odliczonej przez podatnika w PIT za rok 2006 (skarżącemu brakowało przelewu bankowego). Miało to miejsce dopiero w 2009 r. (II FSK 449/08 z 23 lipca 2009). I tu wielka niespodzianka, ponieważ wobec darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze sąd stanął na stanowisku, że od 1 stycznia 2006 r. darczyńcę obowiązują już równorzędnie dwie ustawy – ogólna i kościelna. NSA użył w wyroku argumentu, że przepis art. 26 ust. 6d dotyczył ustaw kościelnych, ponieważ „innych nie było”. Marny to argument w postępowaniu procesowym, bo można zastanowić się nad tym, skąd ma posiadać taką wiedzę „zwykły” podatnik? (w kilku późniejszych wyrokach argument ten jest powtarzany jak echo).

¹² *Spoleczne poglądy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym*, red. M. Borucka-Arctowa, Warszawa–Kraków 1990, s. 46 i nast., 84 i nast.

¹³ J. Małecki, *Lex falsa lex non est*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.

Należy mieć wobec takiego argumentu wątpliwości również i z tego powodu, że w tym samym artykule znajdujemy wprawdzie ułomne pod względem legislacyjnym, ale jednak wyliczenie tych „ustaw odrębnych” (art. 26 ust. 1 pkt 9). Zaznaczyć należy, że do wydania tego orzeczenia podatnicy nie mieli żadnej obowiązującej wykładni sądowej, która wskazywałaby na zmianę sposobu interpretowania ustaw kościelnych w związku z art. 26 ust. 6 updf.

Wydaje się jednak, że NSA pochoinnie wywiódł z art. 26 zasadę jednakowego traktowania wszystkich darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych. Z wykładni gramatycznej wynikają bowiem inne wnioski.

Należy więc tu prześledzić zawartość art. 26 updf, dokonując wykładni gramatycznej tak, jak on prowadzi podatnika po kolejnych przepisach, dotyczących rozliczania darowizn.

W ust. 1 artykuł ten postanawia, że „podstawę obliczenia podatku [...] stanowi dochód [...] po odliczeniu kwot”. W art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b kontynuuje ten przepis stwierdzeniem „darowizn przekazanych na cele”, a w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b wymieniane są cele „kultu religijnego”. Jednocześnie na końcu pkt. 9 zastrzega, że wysokość tej darowizny nie może przekroczyć „kwoty stanowiącej 6% dochodu”.

W art. 26 ust. 6d zostało wyprzedzająco powiedziane, że „Przepis ust. 7 stosuje się do darowizn odliczanych na podstawie odrębnych ustaw”. Idąc więc dalej, w ust. 7 przeczytać można, że „Wysokość wydatków na cele określone w ust. 1 ustala się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie. Jednakże w przypadku odliczeń, o których mowa w ust. 1:

1) pkt 6a, odliczenie stosuje się, jeżeli wysokość wydatków została udokumentowana fakturą w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,

2) pkt 9 [a więc nastąpił tu powrót do przepisu, w którym wskazane są cele darowizn – przyp. D.W.] odliczenie stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego”.

Z tego wynika, że art. 26 ust. 7 należy bezwzględnie czytać nie samoistnie, lecz w powiązaniu z innymi przepisami tego artykułu, ponieważ art. 26 pkt 7 ust. 2 precyzuje, że odnosi się on w swej treści tylko do pkt. 9, który wyraźnie wskazuje na cele określonych darowizn, zapisanych w ustawach odrębnych.

Powyższy przypadek jest wybitnym przykładem niespójności prawa. Jednakże z wykładni gramatycznej wynika, że w analizowanym tekście ten przepis ustawy wymienia *expressis verbis* tylko trzy cele, wobec których wskazuje sposób dokumentowania darowizny w postaci przelewu na rachunek obdarowanego. Są to:

1) cele określone w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego (bez podania daty uchwalenia ustawy),

2) cel krwiodawstwa na podstawie ustawy z 22 sierpnia 1997 r. o publicznej służbie krwi,

3) cel kultu religijnego (bez wskazania podstaw ustawowych)”.

Przepis art. 26 ust. 1 pkt 9 nie wymienia ani w tym (ani w innym) miejscu takiego celu darowizny, jakim jest działalność charytatywno-opiekuńcza! Być może zróżnicowane podejście ustawodawcy wobec obu typów darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych wynika z tego, że darowizny na rzecz kultu religijnego są limitowane (6% wysokości dochodu)¹⁴ i wymagają bardziej wnikliwych obliczeń, a darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze limity nie obowiązują.

Należy domniemywać, że nic nie stało na przeszkodzie, aby taki cel pojawił się w tym przepisie, gdyby racjonalny ustawodawca uznał to za wskazane. Jeśli tego nie zrobił – zasada przekazywania darowizny na rachunek obdarowanego nie dotyczy celów charytatywno-opiekuńczych, ponieważ nie są one wymienione w art. 26 updf. Koresponduje to z ostatnimi zdaniem art. 55 ust. 7 uspkk oraz art. 40 ust. 7 uspkap, które odnoszą się w całości do darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą i brzmią: „W odniesieniu do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe”.

Z analizy tych przepisów wynika więc, że ustawodawca i kościoły godziły się od początku na to, iż darowizny na cele kultu religijnego poddane są ogólnym przepisom podatkowym, a darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze już nie. Zachowanie tej zasady wyraźnie wynika z logiki przepisów art. 26 updf.

Nic więc dziwnego, że na stronie internetowej Ministerstwa Finansów w roku podatkowym 2006 (i kolejnych) informowano, iż dokumentacja darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze, przeznaczonych dla kościelnych osób prawnych, będzie rozliczana wedle brzmienia przepisów ustaw kościelnych, a te przewidują jedynie pokwitowanie odbioru darowizny oraz złożenie sprawozdania z jej wykorzystania w ciągu dwóch lat od jej przekazania.¹⁵

Czym kierował się wobec powyższego NSA w wyroku z 2009 r., w istocie rzeczy rozszerzając w konkretnej sprawie zakres zobowiązań poza podatkowo-prawny stan faktyczny, co w prawie podatkowym jest niedopuszczalne? Nie ma bowiem takiego przepisu prawnego, który zobowiązywałby darczyńcę do przekazywania darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze na rachunek

¹⁴ Na podstawie tych przepisów można zinterpretować ich sens w sposób następujący: podstawę obliczenia podatku stanowi dochód ustalony po odliczeniu kwot darowizn przekazanych na cele kultu religijnego w wysokości nie wyższej niż kwota stanowiąca 6% dochodu. Wysokość wydatków na cele kultu religijnego musi być udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego.

¹⁵ Fakt funkcjonowania takiej informacji na stronie internetowej MF w 2006 r. potwierdza wspomniany Piotr Skwirowski, *Podatkowe ostatek ulgowe...*

obdarowanego. Art. 26 ust. 1 pkt 6d, art. 26 ust. 1 pkt 7 oraz art. 26 ust. 1 pkt 9, odnoszą się wyraźnie w słowach tylko do wskazanego w tym przepisie takiego celu darowizny, jakim jest kult religijny. W tym samym czasie problem dokumentowania ulg kościelnych był kwitowany w prasie, jak dawniej. Jeszcze 18 marca 2010 r. „Gazeta Wyborcza” stwierdzała: „Co ciekawe, w ustawach kościelnych nie ma wymogu jakiegos specjalnego dokumentowania superdarowizn. Nie wymagają one, żeby przekazywać darowizny kwotowe na konta bankowe obdarowywanych instytucji kościelnych. Dokumentem uprawniającym do skorzystania z ulgi może być zwykłe zaświadczenie o dokonaniu darowizny, wystawione przez obdarowywaną instytucję”¹⁶.

Przykłady te ilustrują zamieszanie, jakie nadal trwało wokół dokumentowania darowizn kościelnych. Działo się to zapewne dlatego, że analizowana nowelizacja nie spełniła konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a w konsekwencji naruszyła podstawowe elementy, kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Nie realizowała także wymogu należytej określoności prawnych elementów zobowiązania podatkowego (art. 217 Konstytucji). W literaturze przedmiotu działanie takie traktuje się jako „bubel ustawowy”, czyli unormowanie niekompletne, które w praktyce uniemożliwia lub znacząco utrudnia realizację określonych w nim uprawnień. Zalicza się do nich także akty wadliwe formalnie¹⁷ (można też przytoczyć mnóstwo przykładów wypowiedzi na ten temat, jakie przytaczane były w prasie ze strony księży, którzy – zauważając, że konsultacji przewidzianych przez ustawę z kościołami nie było – informowali, że wszystko pozostaje „po staremu”). Nietrudno więc zauważyć, że zróżnicowanie prawne darowizn kościelnych nie zamykało pola do uznaniowej interpretacji nowych przepisów przez organy do tego uprawnione. Mijało się to z poglądami ujawnianymi przez doktrynę prawa podatkowego, która od dawna zwracała uwagę na brak synchronizacji przepisów ustawy ogólnej i ustaw specjalnych. R. Mastalski wręcz stwierdzał, że synchronizacji tej nie zastąpią urzędowe interpretacje¹⁸.

¹⁶ Idem, *Podaruj sobie ulgę*, „Gazeta Wyborcza”, 18 marca 2010. Autor zajmuje się problematyką podatków w „Gazecie Wyborczej” od 15 lat. W tym samym artykule przeczytać można: „Fiskus chciał to trochę pozmienić i przygotował przepisy, które miały sprawić, żeby darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów trzeba było dokumentować tak, jak zwykle darowizny, czyli bankowymi dowodami wpłaty pieniędzy. Tych wymogów nie wpisano jednak do ustaw kościelnych (bo to wymagałoby negocjacji i uzgodnień z poszczególnymi kościołami), lecz do ustawy o PIT. Część doradców podatkowych twierdzi teraz, że taki zapis jest nieskuteczny. Taką opinię można też usłyszeć w kościołach”.

¹⁷ M. Sala-Szczypiński, *Racjonalność pracodawcy a odpowiedzialność za „bubel ustawowy”*, „Studia Prawnicze” 2009, s. 30–31.

¹⁸ R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010; E. Lewandowska, *Instytucja indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jako jedno z podstawowych narzędzi zarządzania ryzykiem podatkowym*, www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/38911/012.pdf.

Na podstawie niektórych orzeczeń WSA i NSA w niektórych, indywidualnych sprawach można założyć, że punkt ciężkości w trójkącie państwo–kościół–podatnik (darczyńca), został przesunięty na relacje państwo–podatnik (darczyńca), z decydującym wkroczeniem przymusu państwowego, ponieważ państwo przestało z powodów formalnych uznawać prawo podatnika do odliczenia ulgi na zasadach zapisanych w *lex specialis*. Jeżeli uznać trwałość statusu *lex specialis* w przypadku ustaw kościelnych, należy stwierdzić, że przepisy dotyczące darowizn (art. 55 ust. 7, art. 40 ust. 7 obu ustaw kościelnych) zostały tego atrybutu pozbawione¹⁹. Przelew bankowy warunkuje prawo do ulgi z tytułu dokonanej darowizny, brak przelewu na rachunek bankowy obdarowanego odbiera podatnikowi prawo do ulgi. Można też zaryzykować tezę, że w wyrokach indywidualnych unieważniono formalną wartość przywoływanych przepisów ustaw kościelnych, ponieważ bez udokumentowania darowizny przelewem bankowym pozostałe przesłanki (potwierdzenie odbioru darowizny, sprawozdanie z jej spożytkowania) tracą swoje pierwotne znaczenie prawne, gdyż i tak nie dają prawa do ulgi.

Jeśli podatnik zawierzył wykładni IF NSA z marca 2005 r., która miała być „światłem w tunelu”, jest dziś często przez państwo ścigany i karany.

Sporu o prawo ciąć dalszy

1.

Po pierwszych orzeczeniach NSA, dotyczących rozliczenia PIT za rok 2006 tę nową konfigurację prawną eksperci w dalszym ciągu uznawali za wysoce niespójną, ponieważ zmiany zostały wprowadzone do ustawy o PIT, ale nie do ustaw kościelnych. Nic nie podważa stanowiska, że to ustawy kościelne zawierają przepisy szczególne w stosunku do ustaw podatkowych, a nie na odwrót, czemu w praktyce często zaprzeczają naczelnicy Urzędów Skarbowych, stwierdzając, że dla oceny dokumentowania darowizn „miarodajny” jest tekst ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zaprzeczają tym samym, że zgodnie z przytoczonymi wyżej zasadami, przepisy szczególne mają pierwszeństwo nad przepisami ogólnymi. Procedury wszczynane na podstawie wadliwego prawa budzą również uzasadnione wątpliwości co do ich zgodności z zasadami materialnego prawa podatkowego²⁰.

¹⁹ Przedstawiciel MF uzasadnił to na posiedzeniu komisji następująco: „Nakładamy na kościół większy obowiązek, ale jednocześnie zrównujemy kościół z innymi instytucjami”. Stenogram z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z 19 kwietnia 2005 r.

²⁰ G. Makowski, *Kalendarium zmian prawnych*, „Trzeci Sektor” 2006, nr 2, s. 97: „Sposób wprowadzenia nowych regulacji natychmiast wzbudził nowe kontrowersje, ponieważ tzw. ustawy kościelne są aktami szczególnymi wobec ogólnych zapisów ustawy o PIT, dlatego wydaje się,

2.

Nietrudno również zauważyć, że przepis ten ze swej istoty zobowiązuje darczyńców (?) i obdarowanych (!) do posiadania rachunku bankowego. Urzędy Skarbowe zbijają ten argument stwierdzeniem, że wymóg ten nie jest obowiązkiem, który w obecnych czasach mógłby powodować dla darczyńców jakiegokolwiek problemy natury faktycznej. Ten tok rozumowania prowadzi niezaprzeczalnie do wniosku, że polskie prawo podatkowe uzależnia przekazanie darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze kościelnym osobom prawnym od posiadania przez nie rachunku bankowego dla celów przyjęcia darowizny (nasuwa się tu myśl, że zobowiązanie to może być porównywalne niemalże z obowiązkiem posiadania dowodu osobistego). W związku z tym rodzi się pytanie o podstawy prawne kreowania takiego obowiązku (np. wobec parafii), ponieważ ani w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ani w ustawach kościelnych takiego obowiązku prawnego nie ma. Dlaczego więc ustawodawca w omawianym przypadku posłużył się wprost takim nakazem? Odpowiedzi na to pytanie brakuje i nie ulega wątpliwości, że wskazuje ona na ewidentne luki w prawie. Godzi to w podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego, w tym w szczególności w zasadę określoności prawa, która nakazuje stanowić prawo jasne, precyzyjne, niesprzeczne i zrozumiałe²¹.

W tym kontekście warto przywołać uchwałę Sądu Najwyższego (dalej SN), który co najmniej trzykrotnie zajmował się w ostatnich latach sposobem reprezentowania osób prawnych Kościoła rzymskokatolickiego (w tym również parafii) w stosunkach cywilnoprawnych. W uchwale z 19 grudnia 2008 r. SN wypowiedział się co do sposobu działania parafii jako kościelnej osoby prawnej i zakresie jej kompetencji w sposób następujący:

Ze względu na uznaną w powołanej ustawie [o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego – przyp. D.W.] autonomię Kościoła nie wchodzi w grę system określania reguł zachowania osoby prawnej w stosunkach zewnętrznych przepisami wydanymi przez prawodawcę państwowego ani statutami kontrolowanymi na etapie rejestracji. Trzeba zatem przyjąć, że regulacja taka pozostawiona została samemu Kościołowi, co wyraża art. 2 uspkk, stanowiący, że Kościół rządzi się w swych sprawach własnym prawem, swobodnie wykonuje władzę duchową i jurysdykcyjną oraz zarządza swoimi sprawami (III CZP 122/08).

że dążąc do uregulowania tej sprawy, powinno się zmienić raczej ustawy «kościelne», a nie ustawę podatkową. To jednak wymagałoby prowadzenia konsultacji z kościołami i związkami religijnymi, na co zapewne nikt z rządzących nie miał ochoty – łatwiej było więc zaryzykować wadliwe rozwiązanie prawne”.

²¹ Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, Gdańsk 2007.

Powstaje wobec powyższego pytanie, czy nakaz posiadania rachunku bankowego przez kościelną osobę prawną dla celów przyjęcia darowizny na mocy art. 26 ust. 6d łamie swobodę „zarządzania swoimi sprawami”, czy też jest w pełni legalny?

Podsumowanie

Nie ulega wątpliwości, że ustawodawca ma pełne prawo do wprowadzania zmian prawnych do ustaw podatkowych. W omawianym przypadku mógł z powodzeniem dokonać zmian w obu ustawach, mógł dokonać zmiany tylko w ustawach kościelnych, mógł też w ogóle zlikwidować ulgi podatkowe z tytułu przekazywania kościelnym osobom prawnym darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą. Nie ulega jednak wątpliwości, że przy zmianie zasady ustawodawca powinien dołożyć wszelkiej staranności, aby zmiana była bezdyskusyjna, czytelna i przejrzysta. W analizowanym przypadku staranności tej nie dopełniono²².

Nie można też zgodzić się ze stwierdzeniem, że dopisanie przepisu o przekazywaniu darowizny przelewem bankowym do updf ma tylko charakter techniczny, porządkujący, ujednociający. Przepis ten w istocie traktowany jest jako przesłanka, od której urzędy skarbowe uzależniają uznanie odliczonej ulgi. Na tle tradycji społecznej, jaka się już w tej płaszczyźnie ugruntowała (darowizny w formie gotówkowej), celem takiej praktyki jest nie tylko utrudnianie przekazywania darowizn, ale również poszerzenie możliwości zastosowania przymusu państwowego wobec podatnika-darczyńcy, przed czym swego czasu przestrzegła IF NSA.

W niektórych wyrokach sądowych, stanowiących w treści kalkę argumentacyjną²³, o obowiązku dokonania darowizny przelewem bankowym NSA

²² P. Skwirowski napisał: „Problemem jest tylko dokumentowanie darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów. W tzw. ustawach kościelnych, w których zapisano ulgę, nie ma wymogu jakiegos specjalnego dokumentowania takich darowizn. Nie wymagają one nawet, żeby przekazywać darowizny kwotowe na konta bankowe obdarowanych instytucji kościelnych. Dokumentem uprawnionym do skorzystania z ulgi może być zgodnie z tymi ustawami zwykłe zaświadczenie o dokonaniu darowizny wystawione przez obdarowaną instytucję. Dodatkowo po dwóch latach trzeba złożyć sprawozdanie tej instytucji z wykorzystania darowizny. Ministerstwo Finansów próbowało uszczelnić te zasady, tak, żeby objęte ulgą darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościołów, trzeba było dokumentować tak, jak zwykłe darowizny. Nie wiadomo jednak, czy nowe przepisy są skuteczne, bo wpisano je do ustawy podatkowej, a nie do ustaw kościelnych. Część księży informuje, że w kwestii dokumentowania darowizn nic się nie zmieniło”. (*PIT 2008: Ulga odsetkowa, darowizny i ulgi na Internet*, „Gazeta Wyborcza”, 14 kwietnia 2009)

²³ Budowanie uzasadnienia wyroku metodą „wytnij, wklej” nasuwa przypuszczenie, że w praktyce sądowej wyroki poprzedzające traktowane są na zasadzie precedensu, które w polskim prawie nie obowiązują. Każda sprawa jest inna i opiera się na uznaniowości decyzji administracyjnej.

mówi, że nowy przepis updf tworzy jedynie bezkolizyjny „wymóg nowy i dodatkowy”, bo przecież nie zmienia brzmienia ustaw kościelnych. Wobec praktyki urzędów skarbowymi argument ten brzmi dość cynicznie. W orzeczeniach w konkretnych sprawach (np. II FSK 449/08 z 23 lipca 2009 r.), NSA nadal nie zaprzecza, że ustawy kościelne mają charakter *lex specialis*.

Należy jednak zauważyć, że w przypadku wprowadzenia nowego, dodatkowego wymogu do updf, bez wskazania, w jakim stopniu dotyczy on ustaw kościelnych (przy braku konsultacji ze związkami wyznaniowymi), naruszono w istocie rzeczy nie tylko zasady techniki legislacyjnej, nie tylko pkt 6 wspomianej Deklaracji rządu Rzeczypospolitej Polskiej z 15 kwietnia 1997 r., ale przede wszystkim ich status *lex specialis*.

Niezależnie od trwałości wzorca, jaki stworzyła IF NSA w marcu 2005 r., kolizja ta wynika w obu przypadkach z intencji ustawodawcy: ustawa z maja 1989 r. poszerzała autonomię Kościoła wobec państwa, a art. 26 pkt 6d updf w linii orzeczniczej NSA musiałby być odczytany jako jej zawężenie.

NSA w niektórych wyrokach staje tym razem wyraźnie po stronie państwa, uzasadniając, że w obu regulacjach nie ma sprzeczności, ponieważ obie ustawy tworzą „sytuację kompletną”, a przecież tylko w przypadku pojawienia się sprzeczności decyduje treść *lex specialis*. Godzi się więc zauważyć, że gdyby tej sprzeczności w obecnym kształcie prawnym nie było, nie byłoby represji ze strony urzędów skarbowych wobec tych podatników, którzy swe rozliczenie oparli na zasadzie przepisów *lex specialis*, czyli ustaw kościelnych.

Jest rzeczą ciekawą, że w wyrokach sądów administracyjnych nie pojawia się wobec obywateli-darczyńców nawet cień okoliczności łagodzących, chociażby ze względu na własny wkład sądów w trwałe przekonanie, że *lex specialis derogat legi generali*.

W niektórych wyrokach przywoływanych w uchwale IF NSA z 2005 r. doszło do co najmniej zlekceważenia paremii rzymskich, konstytuujących specjalny charakter ustaw kościelnych, co podatnikom (również przy pomocy sądów administracyjnych) wpajano przez kilkanaście lat. W kontekście tym warto przywołać poglądy, obecne od dawna w doktrynie prawa podatkowego, że sąd nie może uzupełniać i poprawiać ustawodawcy, bo przekracza wtedy granicę pomiędzy stanowieniem a stosowaniem prawa podatkowego, „co w żadnym wypadku nie powinno mieć miejsca”. Z drugiej strony, z całą mocą jest podkreślane, że państwo ma obowiązek tworzenia spójnego prawa, pozbawionego luk. A jeżeli tego nie czyni, to nie można dokonywać interpretacji prawa podatkowego na niekorzyść podatnika według zasady *in dubio pro fisco*²⁴.

²⁴ M. Grzymisławska-Cybulska, *op. cit.*, s. 171. Należy podkreślić, że zasadę *in dubio pro fisco* powołuje się w doktrynie jako błąd obciążający rozstrzygnięcia organów podatkowych lub sądów

W wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10) Trybunał Konstytucyjny jednoznacznie negatywnie ocenił przypadki niewywiązywania się z zobowiązań podatkowych. Stwierdził, że „w świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od ciężącego na nich obowiązku”. Można skomentować: święta prawda.

Jednocześnie na tym tle TK podkreślił, że elementem wzorca konstytucyjnego jest bezpieczeństwo prawne jednostki oraz zasada lojalności państwa wobec obywatela, która wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa,

[...] by nie stawało się swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działał w przekonaniu, iż jego działania zgodne z obowiązującym prawem, będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny (Orzeczenie TK 1/94, wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 2/2001, poz. 29, pkt III.9). Opierają się one zatem na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydować o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć.

Doświadczenie wskazuje, że skuteczność prawa ustawodawca może osiągnąć w sposób dwojaki: tworząc prawo przejrzyste i czytelne dla adresata, albo tworząc w sposób zamierzony prawo wadliwe, a skuteczność osiągać represjami. Wynika z tego, że tylko indywidualni podatnicy-darczyńcy są z całą surowością ścigani za czynności dokonane w 2006 r. z powodu braku jednoznacznego, czytelnego prawa. I nawet, jeśli w ten sposób skuteczność działania prawa zostanie osiągnięta²⁵, nietrudno zauważyć, że stanie się to z naruszeniem art. 2 Konstytucji, który brzmi: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

Jak widać, sprawiedliwość czasami odkładana jest na półkę.

administracyjnych na niekorzyść podatnika. Błąd ten wiązany jest na ogół z naruszeniem zasady państwa prawa. Przeciwnieństwem zasady *in dubio pro fisco* jest zasada *in dubio pro tributario*, która przewiduje rozstrzygnięcia na korzyść podatnika.

²⁵ Od pierwszego prawomocnego wyroku NSA w sprawie skarg dotyczących kontrolowania darowizn kościelnych w PIT 2006, doradcy podatkowi, aby uchronić podatników przed „uznaniem” urzędów skarbowych, ale także prasa, informują o przekazywaniu darowizn przelewem bankowym. Ocena wadliwości samego prawa nie zmieniła się.

Abstract

A Handful of Comments on the Legal Differentiation of Church Donations in the Light of Administrative and Court Practice

The article concerns the controversy continuing for many years around the donations presented to ecclesiastical legal persons. In March 2005 the dispute seemed to be finished by the decision of the Financial Chamber of the Supreme Administrative Court. Yet the amendments to the Act on personal income tax from natural persons and changing other acts from 30th June 2005 only aggravated the controversy, especially as its Art. 26 section 6d is excessively incoherent and breaking the principles of correct legislative technique. Moreover, the judicature of administrative courts, adjudicating the complaints lodged against tax chambers, in fact always to the disadvantage of the taxpayer, raises serious interpretative doubts. The author asks important questions *de lege ferenda*, pointing at the same time to the fact of the legislator tolerating serious legal gaps, which turns against the taxpayer in court practice.