

Danuta Waniek¹

***Dura lex sed lex?* Kilka uwag o stosowaniu przepisów
dotyczących darowizn kościelnych w świetle konstytucji,
doktryny i praktyki administracyjno-sądowej**

Słowa kluczowe: *lex specialis*, ustawy kościelne, darowizny, ulga podatkowa, linia orzecznicza sądów administracyjnych

Keywords: church law, donation, tax relief, Supreme Administrative Court

Streszczenie

Artykuł dotyczy sporu, jaki zarysował się w doktrynie między sądową interpretacją przepisów podatkowych, dotyczących darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych a art. 25 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. W marcu 2005 r. wydawało się, że spór ten został rozstrzygnięty wraz z podjęciem na ten temat uchwały przez Izbę Finansową NSA. Jednakże nowelizacja ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie innych ustaw, dokonana dnia 30 czerwca 2005 r., spór ten pogłębia, zwłaszcza, że art. 26 ust. 6d należy ocenić jako wybitnie niespójny i łamiący wszelkie zasady prawidłowej techniki legislacyjnej. Poważne wątpliwości interpretacyjne wzbudza także linia orzecznicza sądów administracyjnych, rozstrzygających skargi na decyzje izb skarbowych zawsze na niekorzyść podatnika. Autorka stawia ważne pytania *de lege ferenda* i wskazuje jednocześnie na tolerowanie przez ustawodawcę poważnych luk w prawie podatkowym, które w praktyce administracyjnej i sądowej obracają się – wbrew doktrynie – przeciwko podatnikom.

¹ Autorka jest profesorem nadzwyczajnym w Katedrze Systemów Politycznych Wydziału Prawa, Administracji i Stosunków Międzynarodowych oraz Katedrze Medioznawstwa i Komunikowania Politycznego Wydziału Zarządzania i Komunikacji Społecznej Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego.

Summary**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.

✱

I.

Obciążenia podatkowe obywateli regulowane są odrębną dziedziną prawa, rozstrzygającą o możliwości wkroczenia państwa w sferę praw i wolności obywatelskich, a w szczególności w sferę własności i praw majątkowych obywateli. Podstawę aksjologiczną polityki podatkowej państwa wyznaczają przepisy Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., a w szczególności jej art. 1, który głosi, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli, oraz art. 2, stanowiący, że Rzeczpospolita jako demokratyczne państwo prawa urzeczywistnia zasady sprawiedliwości społecznej, pojmowanej również jako sprawiedliwość podatkowa.

Konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, wynika wprost z art. 84 konstytucji i dotyczy każdego obywatela.

Jako konkretyzację tego przepisu należy rozumieć zawartość prawną art. 217 konstytucji, odnoszącą się już tylko do podatków. Przepis ten mówi,

że nakładanie podatków na obywateli, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W polskim systemie konstytucyjnoprawnym uchwalanie ustaw należy do prerogatyw władzy ustawodawczej, która na tej podstawie korzysta z pełnej swobody kształtowania prawa podatkowego.

Jednakże w doktrynie prawa konstytucyjnego obowiązuje pogląd, że swoboda ustawodawcy w tej dziedzinie nie oznacza dowolności, ponieważ swoboda ustawodawcy równoważona jest zarówno obowiązkiem poszanowania innych zasad konstytucyjnych, takich, jak zasada równości (art. 32 ust. 1), ochrony własności (art. 64), ochrony małżeństwa i rodziny (art. 18 i 71), jak i proceduralnych zasad państwa prawnego, co przekłada się na obowiązek poszanowania zasad przyzwoitej legislacji, które stanowią szczególną ekspresję zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez to państwo prawa². Na takim stanowisku stanął Trybunał Konstytucyjny w wyroku TK z dnia 5 marca 1997 r.³

Do zasad przyzwoitej legislacji zaliczane są: zakaz stanowienia prawa z mocą wsteczną (*lex retro non agit*), nakaz zachowania *vacatio legis*⁴ oraz nakaz formułowania przepisów w sposób przejrzysty i zrozumiały. Do zasad przyzwoitej legislacji należy również zachowanie właściwego trybu pracy nad ustawą podatkową, ponieważ jej przepisy, jak żadne inne, wkraczają w chronioną konstytucyjnie sferę własności obywateli: „Konieczne jest więc zachowanie należytej staranności nie tylko podczas prac parlamentarnych nad samym tekstem ustawy, ale znacznie wcześniej: na etapie programowania i planowania fiskalnego (daninowego), bez czego trudno sobie wyobrazić właściwe projektowanie i tworzenie prawa podatkowego”⁵.

² Wszystkie te zasady opisane zostały w Rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908); por. także: J. Kulicki, *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy”, Biuro Analiz Sejmowych, 2010, nr 4, s. 1, 2, także: Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, Gdańsk 2007.

³ Sygn. K 26/97, publ. OTK z 1997, nr 1, poz. 3.

⁴ *Vacatio legis* stanowi w języku prawniczym okres między ogłoszeniem a wejściem aktu prawnego w życie.

⁵ J. Kulicki, op.cit., s. 2. W przywoływanych wyżej *Zasadach techniki prawodawczej* zalecane jest wyraźnie „zasięgnięcie opinii podmiotów zainteresowanych rozstrzygnięciem

W polskim systemie prawnym ustawą wykonawczą w stosunku do art. 217 konstytucji jest Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (z późniejszymi zmianami)⁶, zawierająca przepisy materialne o charakterze ogólnym oraz proceduralne prawo podatkowe. Ponadto zobowiązania podatkowe obywateli uszczegółowione zostały w tekstach ponad dwudziestu innych ustaw, regulujących m.in. rodzaje podatków i opłat, doradztwa podatkowego, kontroli skarbowej itd.

Jednakże w przypadku zmian, regulujących stosunek państwa do kościoła lub związku wyznaniowego obowiązują dodatkowe warunki, które doktryna wywodzi z art. 25 ust. 4 i 5 konstytucji. Mam tu w szczególności na myśli względną zasadę konsensualnego określenia przez państwo relacji z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi. Jak czytamy w opinii Rady Legislacyjnej z dnia 19 listopada 2010 r., „zasada ta domaga się dołożenia ze strony Rady Ministrów najwyższej staranności w doprowadzeniu do uzgodnienia stanowisk z odpowiednimi władzami kościołów lub związków wyznaniowych”⁷. W tym samym dokumencie zaznaczono, że w każdym wypadku ciąży na Radzie Ministrów obowiązek dołożenia najwyższej staranności w dążeniu do uzgodnienia „proponowanych treści normatywnych” dotyczących korekt zawartości ustaw kościelnych. W kontekście tym Rada Legislacyjna przywołuje wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2003 r. (sygn. K 13/02), w którym wskazano, że ust. 4 i 5 art. 25 konstytucji stanowią podbudowę normy, wymagającej konsensualnego regulowania stosunku państwa do kościołów i związków wyznaniowych⁸.

Opinia Rady Legislacyjnej z dnia 19 listopada 2010 r. dotyczyła postępowania w sprawie ustawowego trybu likwidacji Komisji Majątkowej, co na-

sprawy” (par. 1 pkt. 4), a w innym miejscu czytamy, że „przepis ustawy redaguje się tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje ustawodawcy” (par. 6).

⁶ Dz.U. 2005 Nr 8, poz. 60.

⁷ Patrz: Opinia z dnia 19 listopada 2010 r. w sprawie niektórych konstytucyjnych problemów postępowania w sprawie realizacji inicjatywy ustawodawczej Rady Ministrów, w sprawie zmiany ustawy regulującej stosunek państwa do kościoła lub związku wyznaniowego, RL-0303-34/10.

⁸ Ibidem.

stąpiło dnia 16 grudnia 2010 r.⁹ Wydaje się jednak, że wykładnię w niej zaprezentowaną należy mieć na uwadze przy rozstrzyganiu podobnych spraw z tego zakresu.

Warto w tym miejscu zauważyć, że w sprawie trybu likwidacji Komisji Majątkowej w 2010 r. toczył się w nauce również spór, przy czym rządowi zarzucano niekonstytucyjność nowelizacji ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Zarzut wskazywał na niedopełnienie przez Radę Ministrów obowiązku zawarcia umowy z przedstawicielami Kościoła katolickiego przed uchwaleniem nowego aktu normatywnego lub ustawy tylko częściowo nowelizującej obowiązujące przepisy.

Niniejsze rozważania odnoszą się do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: updf) z dnia 26 lipca 1991 r. (z późniejszymi zmianami) oraz relacji art. 26 pkt 6d tej ustawy do art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego oraz do art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (dalej: ustawy kościelne). Dotyczy ona zwłaszcza prawnego zróżnicowania darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych oraz skutków wprowadzenia w życie art. 26 pkt 6d updf w brzmieniu nadanym jej nowelizacją z dnia 30 czerwca 2005 r. Należy podkreślić, że chodzi o taką sytuację prawną, w której w linii orzeczniczej NSA – powołując się na nowelizację updf – zmieniono zasadę, wynikającą z art. 55 ust. 7 z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego oraz z art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego.

Warto przy tej okazji zauważyć, że darowizny na rzecz kościelnych osób prawnych od dawna stwarzały w sądownictwie administracyjnym problemy z interpretacją obowiązujących przepisów, uchwalonych w 1989 r., które przez ponad 20 lat pozostały w zasadzie nienaruszone. Nie ulega też wątpliwości, że dziś w wielu punktach nie odpowiadają one przemianom społecznym i prawnym. Jednakże kolejne rządy zapewne obawiały się podejmowania inicjatywy ustawodawczej w ich zakresie, ponieważ nowelizacja „historycznych”¹⁰ ustaw kościelnych w całości lub w części wymagałaby oficjalnych konsultacji z ko-

⁹ Ustawa o zmianie ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2010 Nr 18, poz. 89).

¹⁰ Tak często określa się dziś rzeczne ustawy ze względu na czas ich uchwalenia.

ściołami (zasada ta jest zapisana w art. 4 pkt. 1 obu ustaw kościelnych), co – jak wskazuje doświadczenie – może skutkować sporami natury politycznej¹¹.

II.

W art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego oraz na podstawie art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 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 updf nie przewidywała w przypadku innych darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze¹². Z przepisów tych można wydedukować, że w trójkącie państwo–kościół–podatnik (darczyńca) punkt ciężkości położony został pierwotnie na relacje kościołów z darczyńcą, przy akceptacji ich formy prawnej przez państwo.

Od początku obowiązywania tych przepisów toczyły się wokół nich 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 – całościowo znowelizować przepisy dotyczące darowizn kościelnych. Na skutek sporów, jakie te kwestie wywoływały,

¹¹ Najlepszym tego przykładem jest kilkuletni, nierozstrzygnięty dotąd spór, jaki powstał wokół propozycji likwidacji Funduszu Kościelnego. Również w przypadku działania Komisji Majątkowej trzeba było dopiero wielkiego skandalu, aby została ona prawnie zlikwidowana, chociaż propozycje jej zlikwidowania jako instytucji niemieszczącej się w wartości demokratycznego państwa prawa padały w Sejmie jeszcze w połowie lat 90. ze strony Unii Pracy. Likwidacji Komisji Majątkowej sprzeciwiał się wtedy klub Unii Demokratycznej. Zob. na ten temat: D. Waniek, *Orzeł i krucyfiks. Eseje o współczesnych podziałach politycznych w Polsce*. Toruń 2012.

¹² Zob. A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 12, s. 33 i n.

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 podatnikom. 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 PIT¹³.

Spory w orzecznictwie sądowo-administracyjnym ostatecznie miała przeciąć uchwała Izby Finansowej NSA, przyjęta dnia 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 wskazała, że omawiane przepisy ustaw kościelnych mają charakter szczególny (*lex specialis*) w stosunku do ogólnych unormowań dotyczących podatku dochodowego, w tym również ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w ówczesnym brzmieniu. Izba stwierdziła 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 łącińskich paremii: *lex specialis derogat legi generali* oraz *lex posteriori generalis non derogat legi priori specialis*.

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. Prze-

¹³ Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów przekazała dnia 13 lutego 2004 r. indywidualną opinię autorstwa prof. Ryszarda Mastalskiego, który odpowiadał na pismo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 19 stycznia 2004 r. w sprawie darowizn przekazywanych kościelnym osobom prawnym na działalność charytatywno-opiekuńczą.

słanki te były bez wątpienia 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 IF NSA uznała, 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 stwierdziła – 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 wspomnianą już konsultację państwa z kościołami.

Ważne jest to, że wykładnia IF NSA, zawarta w uchwale z dnia 14 marca 2005 r., dotyczyła stanu prawnego obowiązującego w latach 1995–2003.

W czerwcu 2005 r. dokonano nowelizacji updf¹⁴, którą wprowadzono nowy przepis, obowiązujący od dnia 1 stycznia 2006 r., a zapisany w art. 26 ust. 6d. Przepis ten określał obowiązkową formę przekazywania darowizn, udzielanych już nie tylko na podstawie updf, ale odpowiednio do darowizn odliczanych na podstawie „odrębnych ustaw”. Jednakże nowelizacja ta nigdzie nie wskazywała wprost tych ustaw, ani w przepisach przejściowych, ani wprowadzających, co należy uznać za poważne uchybienie natury legislacyjnej¹⁵.

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”¹⁶. Czyli – stan jak przed dniem 1 stycznia 2006 r. Podobnie było w roku 2007

¹⁴ Chodzi o ustawę z dnia 30 czerwca 2005 r. (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

¹⁵ Takiego wyjaśnienia nie ma do dziś, mimo że od nowelizacji minęło 8 lat.

¹⁶ Stronę internetową Ministerstwa Finansów w grudniu 2006 r. przeglądał Piotr Skwirowski i opisał ją w artykule *Podatkowe prawo ulgowe*, „Gazeta Wyborcza”, 6.12.2006. Podobne informacje podawały na swych stronach niektóre urzędy skarbowe, m.in. w Gdańsku i w Bydgoszczy.

i 2008. Odbiorca takiej informacji (podatnik) 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 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 prawnych.

Warto więc zadać pytanie, czy obecna interpretacja prawa podatkowego, pozostająca w związku z darowiznami na rzecz kościelnych osób prawnych, jest zgodna z zasadami konstytucyjnymi i brzmieniem obowiązujących przepisów, czy też wprowadzono do niej pomieszanie interpretacyjne, mające daleko idące skutki prawne dla sytuacji majątkowej podatnika.

W analizie tej zostaną więc prześledzone najistotniejsze aspekty prawne, które konstytuują dziś status darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze, przekazywane kościelnym osobom prawnym.

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 (rządu) zamiar ten nie wynikał, ponieważ projekt nowelizacji z 2005 r. nie zawierał późniejszego przepisu art. 26 pkt 6d. Zmianę taką wprowadzono pod koniec prac parlamentarnych nad projektem nowelizacji ustawy na wniosek przedstawiciela rządu. Na etapie prac podkomisji, wyłonionej przez sejmową Komisję Finansów Publicznych, przedstawiciel MF uzasadnił tę propozycję na posiedzeniu komisji następująco: „Nakładamy na kościół większy obowiązek, ale jednocześnie zrównujemy kościół z innymi instytucjami”¹⁷. Wypowiedź ta była krótka i niejednoznaczna, a echo nadal trwającego sporu znajdziemy w niedawnej wypowiedzi konstytucjonalisty R. Piotrowskiego, który uważa, że „odrębne ustawy, o których mówią przepisy podatkowe, to nie mogą być te, które z mocy konstytucji regulują relacje między państwem a Kościołem. Przyjmując inną wykładnię, pozbawilibyśmy je bowiem znaczenia. W ten sposób każdą inną ustawą moglibyśmy dowolnie zmieniać postanowienia ustaw, mających swe źródło w art. 25 Konstytucji RP.

¹⁷ Stenogram z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych z dnia 19 kwietnia 2005 r.

W tej sprawie trzeba zastosować wykładnię zgodną z konstytucyjną zasadą, że ustawy regulujące relacje państwa i kościoła mają pierwszeństwo przed ustawami podatkowymi¹⁸.

Należałyby się również zastanowić, czy w stanie prawnym obowiązującym po 1 stycznia 2006 r. wzorzec (standard) zastosowany w uchwale IF NSA z marca 2005 r. 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 na rzecz kościelnych osób prawnych.

W tej sytuacji powstaje 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. Nie ulega przecież wątpliwości, że w żadnym akcie prawnym nie znajdziemy dziś przepisu wskazującego *expressis verbis* na konieczność zastosowania art. 26 pkt 6d wobec ustaw kościelnych!

Należy również podkreślić, że w tej sprawie nie odbyły się jakiegokolwiek konsultacje z kościołami, wymagane przez przepisy ustaw kościelnych. Dodajmy, że w przypadku Kościoła rzymskokatolickiego zasadę tę potwierdzała Deklaracja Rządu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 15 kwietnia 1997 r., towarzysząca ratyfikacji konkordatu, której pkt. 6 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”¹⁹.

Zmiana linii orzeczniczej NSA jest tym bardziej zagadkowa, że w doktrynie od dawna był obecny pogląd, iż w przypadku sprzeniewierzenia się przez prawodawcę standardom prawidłowej legislacji sędzia sądu administracyjnego może w procesie orzeczniczym przywrócić prawu należny mu autory-

¹⁸ G. J. Leśniak, *Fiskus kontra ustawy kościelne*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 13.01.2014, s. B2.

¹⁹ MP Nr 4, poz. 51.

tet²⁰. Wszak za zaprzeczenie przyzwoitej legislacji podatkowej uważane są takie rozwiązania, które w rażący sposób obciążone są oczywistym błędem legislacyjnym²¹.

Stąd w warunkach sporu ważne stały się uzasadnienia wyroków w przypadku kilku skarg dotyczących rozliczenia PIT po dniu 1 stycznia 2006 r. z tytułu nieuznawania już prawa do ulg podatkowych, jeżeli darowizna na cele charytatywno-opiekuńcze nie została przekazana przelewem bankowym.

III.

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

Użyte w nowelizacji 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 dnia 23 lipca 2009 r.). I tu wielka niespodzianka: wobec darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze sąd stanął na stanowisku, że od dnia 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 (można zastanowić się nad tym, skąd ma posiadać taką wiedzę „zwykły” podatnik?), zwłaszcza że w kilku późniejszych wyrokach argument ten jest powtarzany jak echo.

²⁰ *Spoleczne poglądy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym*, red. M. Borucka-Arctowa, Warszawa–Kraków 1990, s. 46 i n., 84 i n.

²¹ J. Małecki, *Lex falsa lex non est, [w:] Ex iniura 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 przepisie ustawy 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, że NSA pochopnie wywiódł z art. 26 zasadę jednakowego traktowania wszystkich darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych. Z wykładni gramatycznej wynikają bowiem inne wnioski. Analiza wskazuje (o czym dalej), że nowelizacja wymienia owe „ustawy odrębne” poprzez identyfikację celów darowizn, które wyraźnie zaprzeczają temu, że „innych ustaw nie było” (nawet, jeśli stało się tak w sposób niezamierzony).

Prześledźmy więc zawartość art. 26 updf, dokonując wykładni gramatycznej, tak jak artykuł ten 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.

Niezależnie od dokonanej tu wykładni gramatycznej należy stwierdzić, że zawartość art. 26 ust. 6d jest wybitnym przykładem zagmatwania i niespójności prawa. Z wykładni gramatycznej wszakże 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 w tekście daty uchwalenia ustawy),
- 2) cel krwiodawstwa na podstawie ustawy z dnia 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) 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-opie-

kuńcze 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.

Czym kierował się wobec powyższego NSA w wyroku z 2009 r. i kolejnych w podobnych skargach, w istocie rzeczy rozszerzając w konkretnej sprawie zakres zobowiązań poza podatkowo-prawny stan faktyczny, co w prawie podatkowym jest niedopuszczalne? Nie ma bowiem takiego *expressis verbis* przepisu prawnego, który zobowiązywałby darczyńcę do przekazywania darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze na rachunek obdarowanego w związku z przepisami ustaw kościelnych. 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. Można więc odnieść wrażenie, że NSA w swej linii orzeczniczej zastąpił władzę ustawodawczą w stanowieniu czytelnego i jasnego prawa, a pierwsze orzeczenie NSA w tej sprawie otrzymało w istocie rzeczy charakter normotwórczy, chociaż w Polsce nie obowiązuje prawo precedensu²².

W tym samym czasie problem dokumentowania ulg kościelnych był kwitowany w prasie jak dawniej. Jeszcze dnia 18 marca 2010 r. „Gazeta Wyborcza” stwierdzała: „Co ciekawe, w ustawach kościelnych nie ma wymogu jakiegoś 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”²³.

²² Uzasadnienia wyroków w tych sprawach budowane są, niestety, najczęściej metodą „wytnij, wklej”, co może nasunąć przypuszczenie, że w praktyce orzeczniczej wyroki poprzedzające traktowane są na zasadzie precedensu, który w polskim prawie nie obowiązuje. Każda sprawa jest inna i opiera się na zasadzie uznaniowości administracyjnej.

²³ P. Skwirowski, *Podaruj sobie ulgę*, „Gazeta Wyborcza”, 18.03.2010. W tym samym artykule można przeczytać dalej: „Fiskus chciał to trochę pozmienić i przygotował przepisy,

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 prawa²⁴. 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 uprawnień²⁵. Zalicza się do nich także akty wadliwe formalnie. Tolerowanie takiego stanu prawnego mija się z poglądami ujawnianymi przez doktrynę prawa podatkowego, która od dawna zwracała uwagę na brak synchronizacji przepisów ustawy ogólnej i ustaw specjalnych. R. Mastalski wielokrotnie stwierdzał, że „synchronizacji tej nie zastąpią urzędowe interpretacje Ministra Finansów, ani jakiegokolwiek opinie prawne”²⁶.

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 wymagałoby to negocjacji i uzgodnień z poszczególnymi kościołami), lecz do ustawy i PIT. Część doradców podatkowych twierdzi teraz, że taki zapis jest nieskuteczny. Taką opinię można usłyszeć również w kościołach”. W komentarzu można więc zapytać, dlaczego NSA nie zauważył tego, na co zwracano uwagę w wielu wypowiedziach prasowych?

²⁴ Por. G. Makowski, *Kalendarium zmian prawnych*, „Trzeci Sektor” 2006, nr 2, s. 97. Czytamy tam m.in.: „Sposób wprowadzenia nowych regulacji natychmiast wzbudził nowe kontrowersje, ponieważ t.zw. ustawy kościelne są aktami szczególnymi wobec ogólnych zapisów o PIT, dlatego wydaje się, 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 zaryzykować wadliwe rozwiązanie prawne”.

²⁵ Por. M. Sala-Szczypiński, *Racjonalność pracodawcy a odpowiedzialność za bubel ustawowy*, „Studia Prawnicze” 2009, nr 5, s. 30–31.

²⁶ Patrz: *Opinia indywidualna członka rady legislacyjnej – prof. dr hab. Ryszarda Mastalskiego w sprawie darowizn przekazywanych kościelnym osobom prawnym na działalność charytatywno-opiekuńczą*, Warszawa, 13.02.2004. Autor opinii wówczas wręcz stwierdził, że „istniejący stan rzeczy wymaga zatem podjęcia pilnych działań, zmierzających do jednoznacznego unormowania darowizn przeznaczanych na działalność charytatywno-opiekuńczą wszystkich Kościołów i związków wyznaniowych, działających w Polsce”. Także: R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010. Podobnie uważa Cezary Kosikowski, który

Na podstawie niektórych orzeczeń NSA i WSA w 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 w praktyce orzeczniczej tego atrybutu pozbawione. 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 karany (wystarczy przyjrzeć się praktyce urzędów i izb skarbowych w ostatnich latach).

IV.

Po pierwszych orzeczeniach NSA dotyczących rozliczenia PIT, począwszy od roku 2006, nową konfigurację prawną eksperci w dalszym ciągu uznawali za wysoce niespójną, ponieważ zmiany zostały wprowadzone do updf, 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

stwierdził, że ogólne i indywidualne interpretacje podatkowe są nie mniejszym źródłem nieszczęć podatnika, niż wady systemowe ordynacji podatkowej, w: Recenzja książki A. Gomułowicza pt. *Podatki a etyka*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12, s. 112.

tym samym, że zgodnie z przytoczonymi wyżej zasadami przepisy szczególne mają pierwszeństwo nad przepisami ogólnymi. Procedury wszczynane na podstawie wadliwego prawa budzą również wątpliwości co do ich zgodności z zasadami materialnego prawa podatkowego.

Nie ulega wątpliwości, że władza ustawodawcza jako wyraziciel woli suwerena ma pełne prawo do wprowadzania zmian prawnych w ustawach podatkowych. W omawianym przypadku mogła z powodzeniem dokonać zmian w obu ustawach, mogła dokonać zmiany tylko w ustawach kościelnych, mogła 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 – jak się wydaje – staranności takiej nie dopełniono.

Stąd należy postawić pytanie, czy ze względu na zastosowany tryb regulacyjny oraz ogólny, enigmatyczny charakter przepisu art. 26 ust. 6d updf można uznać, że na podatnika, który chce skorzystać z ulgi z tytułu przekazania darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze kościelnej osobie prawnej, nałożono obowiązki nieprzewidziane *expressis verbis* w ustawach kościelnych?

Nie można też zgodzić się ze stwierdzeniem, że dopisanie przepisu o przekazywaniu darowizny przelewem bankowym do updf ma tylko charakter techniczny, porządkujący, ujednolicający. 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 przestrzegala IF NSA.

W niektórych wyrokach sądowych (stanowiących w treści kalkę argumentacyjną), o obowiązku dokonania darowizny przelewem bankowym NSA mówi, że nowy przepis updf tworzy jedynie bezkolizyjny „wymóg nowy i dodatkowy”, bo przecież nie zmienia brzmienia ustaw kościelnych. Wobec praktyki urzędów skarbowych argument ten brzmi dość cynicznie, zwłaszcza że w orzeczeniach w konkretnych sprawach (np. II FSK 449/08

z dnia 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 dnia 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 faktyczne zawężenie²⁷.

NSA w 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 łacińskich, konstytuujących specjalny charakter ustaw kościelnych, co podatnikom (również przy pomo-

²⁷ 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”. Jest to ważne spostrzeżenie, wskazujące na prawny i etyczny kontekst podejmowanej decyzji. Zob. M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, s. 207.

cy 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*²⁸.

W wyroku z dnia 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 działał w przekonaniu, iż jego działania zgodne z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny²⁹. Opierają się one zatem na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydowa-

²⁸ M. Grzymisławska-Cybulska, *Bezczynność organów i przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle nowelizacji z 3 grudnia 2010 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 5, s. 171. Należy podkreślić, że zasadę *in dubio pro fisco* powołuje się w doktrynie jako błąd organów podatkowych lub sądów 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. Podobny pogląd wypowiada B. Brzeziński, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 255, a także: D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 32, 35, 54.

²⁹ Orzeczenie TK 1/94, wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 2/2001, poz. 29, pkt III. 9.

nie 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, niesprzeczne 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 po dniu 1 stycznia 2006 r. z powodu braku jednoznacznego, czytelnego prawa. I nawet, jeśli w ten sposób skuteczność działania prawa zostanie w praktyce osiągnięta, nietrudno zauważyć, że stanie się to z naruszeniem art. 2 konstytucji, który brzmi: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Nie mieści się w niej postawa sędziego, orzekającego według maksymy *dura lex sed lex*. Według doktryny powinien on również pamiętać o wartościach aksjologicznych i etycznych prawa, zwłaszcza, gdy prawo podatkowe jest wadliwe³⁰.

Odrębną kwestią pozostają pytania, czy polskie prawo podatkowe w obecnym kształcie uzależnia przekazanie darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze kościelnym osobom prawnym od posiadania rachunku bankowego. W związku z tym warto zapytać o podstawy prawne kreowania takiego obowiązku (np. wobec parafii), ponieważ ani w Ordynacji Podatkowej, ani w ustawach kościelnych takiego obowiązku nie ma. Dlaczego więc ustawodawca w omawianym przypadku posłużył się wprost takim nakazem?³¹ Na-

³⁰ Zob. recenzja książki A. Gomułowicza pt. *Podatki a etyka*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12, s. 110–112.

³¹ W kontekście tym warto przywołać uchwałę Sądu Najwyższego, który co najmniej trzykrotnie zajmował się w ostatnich latach sposobem reprezentowania osób prawnych kościoła rzymskokatolickiego (w tym również parafii) w stosunkach cywilno-prawnych. W uchwale z dnia 19 grudnia 2008 r. Sąd Najwyższy 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. wł. DW) 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). Powstaje więc

leżałoby w tym miejscu zastanowić się, czy w tym przypadku w sposób domniemany nie zostały zastosowane podwyższone wymagania, które muszą być spełnione, aby określona okoliczność mogła zostać uznana za prawnie i faktycznie udowodnioną³².

Te i inne pytania wymagają reakcji racjonalnego ustawodawcy, który – jak widać – w analizowanym obszarze ma wiele do uporządkowania. Nie można również wykluczyć, że potencjalna interwencja w linię orzeczniczą, przyjętą ostatnio przez NSA wobec skarg dotyczących kolizji art. 26 pkt. 6d updf z przepisami ustaw kościelnych może być rozstrzygnięta dopiero na poziomie Trybunału Konstytucyjnego. Im szybciej to nastąpi, tym lepiej dla obywatela-podatnika.

Literatura

- Brzeziński B., *Ex iura non oritur ius*, [w:] *Ex iniura non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Grzymisławska-Cybulska M., *Bezczytność organów i przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle nowelizacji z 3 grudnia 2010 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 5.
- Karczyński Ł., *Podstawowe zasady prawa podatkowego*, Gdańsk 2007.
- Korycka-Zirk M., *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012.
- Kosikowski C., *Recenzja książki A. Gomułowicza pt. Podatki a etyka*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12.
- Kulicki J., *Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego*, „Analizy”, Biuro Analiz Sejmowych 2010, nr 4.
- Leśniak G., *Fiskus kontra ustawy kościelne*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 13.01.2014.
- Makowski G., *Kalendarium zmian prawnych*, „Trzeci Sektor” 2006, nr 2.
- Małecki J., *Lex falsa lex non est*, [w:] *Ex iniura non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003.
- Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010.
- Nita A., *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 12.

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

³² B. Brzeziński, op.cit., s. 255.

- Sala-Szczypiński M., *Racjonalność pracodawcy a odpowiedzialność za bubel ustawy*, „Studia Prawnicze”, Kraków 2009.
- Skwirowski P., *Podaruj sobie ulgę*, „Gazeta Wyborcza”, 18.03.2010.
- Skwirowski P., *Podatkowe prawo ulgowe*, „Gazeta Wyborcza”, 6.12.2006.
- Spoleczne poglądy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym*, red. M. Borucka-Arctowa, Warszawa–Kraków 1990.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Waniek D., *Orzeł i krucyfiks. Eseje o współczesnych podziałach politycznych w Polsce*, Toruń 2012.