

Aleksandra Mazur

Reguły wykładni zastosowane w uchwale Izby Finansowej polskiego NSA z 14 III 2005 r. (FPS 5/04), ONSAiWSA 3

Studenckie Zeszyty Naukowe 9/13, 66-69

2006

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Reguły wykładni zastosowane w uchwale Izby Finansowej polskiego NSA z 14 III 2005 r. (FPS 5/04), ONSAiWSA 3/2005, poz. 49 – analiza krytyczna

Celem uchwały jest ujednoczenie linii orzeczniczej sądów administracyjnych dotyczącej wątpliwości czy darowizny dokonane w latach 1995–2003 na działalność charytatywno–opiekuńczą kościelnych osób prawnych są, po stronie darczyńcy, wyłączone z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Naczelny Sąd Administracyjny, w omawianej uchwale, udzielił twierdzącej odpowiedzi na postawione przez Prezesa NSA pytanie. Taka wykładnia przedstawionego problemu nie realizuje zasad konstytucyjnych i jest niezgodna z obowiązującymi normami prawnymi.

Główny problem głosowanej uchwały dotyczy kwestii obowiązywania w okresie 1.01.1995 – 31.12.2003 norm określonych w art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej¹ oraz art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego² (dalej jako: „**ustawy kościelne**”), a ponadto rozstrzygnięcia kolizji, o ile taka istnieje, pomiędzy uregulowaniami ustaw kościelnych a obecnie obowiązującą ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³ (dalej jako: „**u.p.d.o.f.**”).

Na podstawie wyżej wymienionych przepisów ustaw kościelnych z podstawy opodatkowania podatku dochodowego od osób fizycznych zostały wyłączone kwoty darowizn na kościelną działalność charytatywno–opiekuńczą. Transformacja ustroju politycznego, której jednym z rezultatów były zmiany w systemie prawnym wyklucza możliwość wyłącznego powoływania się na reguły językowe, jak to uczynił skład orzekający NSA. Efektem modyfikacji podstaw prawnych określających nowy kształt systemu podatkowego była zmiana znaczeń niektórych dotąd używanych

¹ Dz.U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154 ze zm.

² Dz.U. z 1991 r. Nr 66, poz. 287 ze zm.

³ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.).

zwrotów w prawie podatkowym, np. podatek dochodowy. Treść powoływanych przepisów jest jednoznaczna i chociaż nie możemy pominąć wykładni językowej to przy rekonstrukcji danej normatywnej podstawy decyzji należało posunąć się dalej, czyli odwołać się zarówno do argumentów celowościowych, jak i systemowych⁴.

Przy rozstrzygnięciu o obowiązywaniu wspomnianych przepisów, a tym samym kwalifikacji wysokości odliczenia wydatków z tytułu darowizn na działalność charytatywno–opiekuńczą, znamionną jest ewolucja rozwiązań ustawowych. Od momentu wejścia w życie tych przepisów zawarta w nich ulga odnosiła się do obliczania podatków dochodowych i wyrównawczych dotyczących osób fizycznych uregulowanych w ustawie o podatku dochodowym z 1972 r.⁵ (dalej jako: „u.p.d.”) i ustawie o podatku wyrównawczym z 1983 r.⁶ (dalej jako: „u.p.w.”), jak też odnoszącej się do osób prawnych ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z 1989 r.⁷ (dalej jako: „u.p.d.o.p.”). Nie można zgodzić się z poglądem NSA, iż pojęcie podatku dochodowego wskazuje tylko i wyłącznie na konstrukcję tego podatku. Podatek dochodowy uregulowany w u.p.d. z 1972 r. obejmował tylko niektóre źródła dochodów, których katalog jest znacznie węższy od obowiązującego od 1992 r. Zasadny jest w tym wypadku wniosek, iż podatek ten nie był odpowiednikiem podatku, który zaczął obowiązywać 1 stycznia 1992 r. Wprawdzie obydwie ustawy dotyczą tych samych podmiotów, jednakże inny jest ich zakres przedmiotowy.

W sytuacji głębokiej zmiany społecznej, jaka rozpoczęła się w Polsce w 1989 r. i trwa do dnia dzisiejszego, ogromny wpływ na proces rekonstrukcji ma wykładnia systemowa dynamiczna (adaptacyjna). W takim wypadku powiązania pomiędzy różnymi elementami systemu prawnego ulegają zmianie. I dlatego też, nie powinno być zrównywane pojęcie „podatek dochodowy” zawarte w u.p.d. z 1972 r. z wyrażeniem jednakowo brzmiącym pochodzącym z u.p.d.o.f. z 1991 r.

Ponadto od dnia 1 stycznia 1995 r. ustawą z dnia 9 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw⁸ w u.p.d.o.f. wprowadzono istotną zmianę w zakresie odliczeń darowizn na działalność charytatywno–opiekuńczą usuwa-

⁴ W myśl zasady *interpretatio cessat in claris* wykładnia powinna być prowadzona aż do momentu uzyskania jasności i pewności, nie poprzestając na wykładni językowej, ale stosując wszystkie możliwe metody wykładni.

⁵ Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 ze zm.).

⁶ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym (Dz.U. z 1989 r. Nr 42, poz. 188 ze zm.).

⁷ Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 1991 r. Nr 49, poz. 216 ze zm.).

⁸ Dz.U. z 1993 r. Nr 134, poz. 646 ze zm.

jąc odesłania do ustaw szczególnych. Daje to podstawę do stwierdzenia iż zgodnie z argumentacją celowościową historyczną wolą ustawodawcy było wyłączenie powiązania ulgi podatkowej z tytułu darowizny na działalność charytatywno–opiekuńczą z u.p.d.o.f. Oznacza to, że darowizny na działalność charytatywno–opiekuńczą po dniu 1 stycznia 1995 r. zgodnie z regułą kolizyjną *lex posterior derogat legi priori* podlegają odliczeniu od dochodu tylko na zasadach określonych w u.p.d.o.f. Odmienne założenie przyjęte w uchwale NSA nie odpowiadałoby zasadzie racjonalnego prawodawcy, który to buduje system przepisów, w opisywanym przypadku system podatkowy, w oparciu o reguły poprawnej konstrukcji systemu.

Przeciwko uchwale NSA przemawiają również argumenty systemowe. Po pierwsze, zgodnie z uchwałą z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa⁹ jedynie przepisy ustaw podatkowych mogą określać zakres przedmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe. W systemie prawa podatkowego zasadą jest, że w ustawach podatkowych uregulowane są wszelkie prawa i obowiązki podatników. Jeżeli ustawa podatkowa reguluje kwestie ulg podatkowych (np. darowizny) to nie można uznać za szczególną innej niepodatkowej ustawy. Reguła kolizyjna *lex posterior generali non derogat legi priori specialii* przyjęta przez skład orzekający NSA nie znajduje tu zastosowania. Ponadto, gdyby wolą ustawodawcy było utrzymanie ulgi zawartej w omawianych ustawach kościelnych, uczyniłby to wyraźnie w przepisach końcowych, czego nie dokonał.

Przyjmując za trafny pogląd NSA, że ustawy kościelne są ustawami szczególnymi to nasze rozważania odnoszą się do art. 54 ust. 7 u.p.d.o.f. stanowiącego, iż „tracą moc przepisy ustaw szczególnych, w części zawierające przedmiotowe lub podmiotowe zwolnienia od podatków...”. Co prawda ustawy kościelne zawierają zwrot „wyłączenie z podstawy opodatkowania” ale zgodnie z poglądem wyrażonym przez Sąd Najwyższy, w rozumieniu nowej Ordynacji Podatkowej, są to ulgi podatkowe różniące „się tylko co do zakresu formami jednej i tej samej konstrukcji prawnej, a mianowicie wyłączenia lub ograniczenia obowiązku świadczenia podatku.”¹⁰

Analizując, w dalszym ciągu, uchwałę NSA, argument celowościowy znajduje wyraz również przy odwołaniu do głównego celu ustawodawcy, który zmienia istniejący system podatkowy; efektem zmian wprowadzonych w systemie podatkowym było m.in. ograniczenie zakresu przysługujących ulg. Wspomniane ustawy kościelne rozszerzają zakres ulg na działalność charytatywno–opiekuńczą co wskazuje iż jest to niezgodne z zakreślonym wcześniej celem ustawodawcy.

⁹ Dz.U. z 1997 r. Nr 13, poz. 929 ze zm.

¹⁰ Uzasadnienie uchwały SN z 7 marca 1995 r., III AZP 2/95, OSNP 1995, nr 15, poz. 182.

Dominujące znaczenie w stosunku do przytoczonych wyżej argumentów służących poparciu umieszczonej na wstępie tezy mają jednak zasady konstytucyjne. Zgodnie z regułami systemowo–aksjologicznymi przyjmuje się założenie, że gdyby ustawodawca przewidział zaistniały stan faktyczny, uregulowałby go w sposób odpowiadający istniejącym zasadom prawa lub ujawnianym preferencjom. Przyjętym tu rozwiązaniem może być założenie, iż jedna z norm wzajemnie sprzecznych, tu przepis u.p.d.o.f, ma bliższy związek z zasadami prawa, w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej¹¹ i równości¹², zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych¹³, jak również zasadą równości i powszechności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych¹⁴ przyjętymi w Konstytucji RP.

Zasada wyrażona w art. 32 Konstytucji RP ma służyć unikaniu preferowania działalności charytatywno–opiekuńczej Kościoła Katolickiego i Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego, w stosunku do działalności o takim samym charakterze prowadzonej przez inne kościoły. Obowiązkiem każdego podmiotu, wynikającym z przepisów prawnych, jest ponoszenie określonych ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, co wyklucza, także w opisywanym tu przypadku uprzywilejowanie pewnych grup społecznych.

Ponadto, nawet klaryfikacja semantyczna postanowień Konkordatu¹⁵, w szczególności art. 22, nakazuje zrównanie pod względem prawnym działalności charytatywno–opiekuńczej prowadzonej przez kościelne osoby prawne z odpowiadającą jej działalnością instytucji prawnych. Konkordat nie jest umową odnoszącą się w sposób bezpośredni do podatników, pomimo to stwarza jednakowe warunki prawne zarówno dla jednostek państwowych, jak i kościelnych.

Ponadto, Preambuła Konstytucji, która odnosi się zarówno do osób wierzących, jak i niewierzących, wskazuje na wolę ustawodawcy równego traktowania wszystkich obywateli RP.

Głosowana uchwała NSA przeczy tej zasadzie i zezwala na preferowanie przedstawicieli niektórych wyznań. Orzekanie o (nie–)konstytucyjności nie jest ani rolą doktryny, ani sądownictwa, dlatego też ułatwieniem rozwiązania zaistniałego problemu mogłoby być wystąpienie Prezesa NSA do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem o konstytucyjność budzących wątpliwość przepisów prawnych.

¹¹ Art. 2 Konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

¹² Art. 32 Konstytucji.

¹³ Art. 25 ust. 1 Konstytucji.

¹⁴ Art. 84 Konstytucji.

¹⁵ Konkordat między Stolicą Apostolską i RP, Warszawa, 28 lipiec 1993 r. (Dz.U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318).