

Glosa

**do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego
w Warszawie z dnia 4 maja 2005 r. III SA/Wa 404/05¹**

Zakres stosowania znajdujących się w dziale III ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej przepisów, w tym także oczywiście art. 55 ust. 7, dotyczy jedynie kościelnych osób prawnych, o których mowa w rozdziale 2 działu I ustawy, tzn. kościelnych osób prawnych wchodzących w skład struktury organizacyjnej Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, do których z oczywistych względów nie zalicza się parafia rzymskokatolicka na Ukrainie.

I. Głosowane orzeczenie WSA w Warszawie dotyczy sprawy podatkowej. Jednak konkluzja zawarta w tezie wyroku ma znaczenie znacznie szersze niż tylko w odniesieniu do problematyki podatkowoprawnej. Przekracza ona nie tylko granice wyznaczone dla prawa podatkowego i ma odniesienie do innych gałęzi prawa, ale dotyczy także okoliczności dotychczas niepodejmowanych w orzecznictwie. Ponadto dotyczy on płaszczyzn relacji pomiędzy prawem polskim i prawem kanonicznym. Na uwagę zasługują poruszane przez WSA w Warszawie problemy walidacyjne prawa polskiego w odniesieniu do innego, jakże specyficznego podmiotu, jakim jest Kościół katolicki. Nie bez znaczenia są także okoliczności, że w przedmiotowej sprawie i przy jej komentarzu należy także brać pod uwagę przepisy Konkordatu między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisanego w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r.²

¹ LEX, nr 171480.

² Dz.U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318, dalej jako Konkordat.

Z tych też względów warto zająć się orzeczeniem WSA i zanalizować trafność jego rozstrzygnięcia, przy czym już na wstępie trzeba podkreślić, że wyrok i tezę tego wyroku należy zaakceptować.

II. Jak już wyżej wskazano, wyrok zapadł w sprawie podatkowej. Organy administracji podatkowej przeprowadziły postępowanie weryfikujące zeznanie podatkowe podatników w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 r. Organy podatkowe zakwestionowały kwotę darowizny dokonanej na rzecz parafii pw. św. Józefa Rzemieślnika w J. na Ukrainie w wysokości 10.000 zł z przeznaczeniem na budowę świetlicy polskiej, „natomiast zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.), powoływanej dalej jako „u.p.d.o.f.”, odliczeniu od dochodu podlegała darowizna przekazana na cele oświatowo-wychowawcze w wysokości nieprzekraczającej 15% dochodu. Wysokość przysługującego odliczenia z tego tytułu od dochodu małżonki w wysokości 24.440,08 zł w ocenie organu podatkowego nie mogła przekroczyć kwoty 3.666,01 zł.

Na podstawie powyższych ustaleń Naczelnik Urzędu Skarbowego W. decyzją z dnia 7 października 2004 r. określił skarżącym zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000 r.

Rozstrzygnięcie organów skarbowych zakwestionowali podatnicy, wnosząc skargę do WSA w Warszawie. W skardze zarzucono naruszenie m.in. art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej³. „Zdaniem skarżących powołana wyżej ustawa w rzeczywistości reguluje szeroki obszar stosunków Państwa do »powszechnego« Kościoła Katolickiego bez ograniczenia terytorialnego”.

III. Zasadniczym problemem, o uniwersalnym wymiarze, jest podnoszona przez skarżących powszechność Kościoła łacińskiego. Konsekwencją zaprezentowanego stanowiska było przyjęcie przez podatników tezy, że przepisy ustawy wyznaniowej mają charakter ponadterytorialny i obejmują także inne kościelne osoby prawne, niekoniecznie funkcyj-

³ Dz.U. Nr 29, poz. 154 ze zm., powoływana dalej jako ustawa wyznaniowa.

jące na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zagadnienie to jest i ciekawe, i jednocześnie ważne.

WSA w Warszawie intuicyjnie dostrzegł szczególną cechę Kościoła łacińskiego, jaką jest jego uniwersalizm. Oczywiście nie jest rzeczą WSA badać i zajmować się owym przymiotem Kościoła katolickiego, choć krótkie uzasadnienie z powołaniem się na przepisy KPK byłoby pomocne⁴.

Warto wskazać, że na uniwersalny charakter Kościoła łacińskiego wskazuje m.in. Konstytucja Dogmatyczna o Kościele *Lumen gentium* z dnia 21 listopada 1964 r. Z jej treści wynika, że Kościół jest zatem jeden i ma jedną naturę⁵. Z teologicznego i kanoniczoprawnego punktu widzenia Kościół łaciński należy widzieć jako całość. W konsekwencji prawo kanoniczne, jako prawo Kościoła łacińskiego, obowiązuje w sposób powszechny, niezależnie od granic państw. Te same przepisy powszechnego prawa kanonicznego, zawartego przede wszystkim w KPK, obowiązują zarówno na Ukrainie, jak i w Polsce.

Dalszą konsekwencją takiej, a nie innej natury Kościoła katolickiego są sposoby zarządzania jego majątkiem, a także wykonywanie podstawowych zadań⁶. Na te zresztą okoliczności wskazywali skarżący, podnosząc, iż ustawa wyznaniowa reguluje szeroki obszar stosunków Państwa do „powszechnego” Kościoła Katolickiego bez ograniczenia terytorialnego. Skarżący zwracali ponadto uwagę na naruszenie art. 55 ust. 7 ustawy wyznaniowej poprzez odmowę uwzględnienia w rozliczeniu podatkowym darowizny dokonanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, skoro przy analogicznym brzmieniem art. 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷ organy podatkowe dopuszczały możliwość uwzględnienia darowizny poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w rozliczeniu podatku dochodowego. W konsekwencji, zdaniem skarżących, nie ma znaczenia, czy zadania o charakterze opiekuńczo-

⁴ *Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli II PP. Promulgatus* – Kodeks Prawa Kanonicznego tekst polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu Polski, powoływany dalej jako KPK.

⁵ Zob. m.in. R. Sobąski, *Kościół jako podmiot prawa*, Warszawa 1983.

⁶ Co do tej pierwszej kwestii zob. bliżej wyrok WSA z dnia 24 marca 2004 r. III SA 2054/02, ONSA i WSA 2005, z. 2, poz. 29 z glosą B. Rakoczego, *Monitor Prawniczy* 2006, z. 13, s. 718-720.

⁷ Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm., dalej jako ustawa podatkowa.

wychowawczym realizuje kościelna osoba prawna mająca siedzibę w Polsce czy też inna kościelna osoba prawna tego samego Kościoła, ale mająca siedzibę poza granicami Polski.

Prima facie stanowisko skarżących wydaje się trafne. Za słusnością podnoszonych przez nich argumentów przemawia wskazywana już wyżej uniwersalna natura Kościoła łacińskiego, przejawiająca się w dwóch aspektach. Pierwszym z tych aspektów jest uniwersalizm zadań całego Kościoła łacińskiego, a drugim to, że prawodawca kościelny posługuje się pojęciem „dobra doczesne Kościoła”, regulując wskazywane wyżej kwestie zarządzania majątkiem.

Po pierwsze zatem, za słusnością twierdzeń podatników przemawia to, że cały Kościół katolicki, a nie tylko jego jednostki organizacyjne mające siedzibę w Polsce, pełnią zadania o charakterze opiekuńczo-wychowawczym. Po drugie, z punktu widzenia prawa kanonicznego nie ma znaczenia, jaka kościelna osoba prawna uzyskała korzyść majątkową, skoro składają się one na dobra doczesne Kościoła łacińskiego, do których stosuje się przede wszystkim przepisy Księgi V KPK „Dobra doczesne Kościoła”.

Zgodnie z kan. 1257 § 1 KPK „wszystkie dobra doczesne, należące do Kościoła powszechnego, do Stolicy Apostolskiej lub do innych publicznych osób prawnych w Kościele, są dobrami kościelnymi i rządzą się kanonami, które następują, oraz własnymi statutami”⁸.

Z przepisu tego wynika, że wszelkie dobra wymienione w nim mają charakter dóbr kościelnych. Z tego zaś punktu widzenia nie ma znaczenia, jaka kościelna osoba prawna nabyła korzyść majątkową, skoro i tak wchodzi ona w skład dóbr doczesnych całego Kościoła łacińskiego.

Z kolei kan. 1254 § 1 i 2 KPK stanowi, że „Kościół katolicki na podstawie prawa wrodzonego, niezależnie od władzy świeckiej, może dobra doczesne nabywać, posiadać, zarządzać i alienować, dla osiągnięcia

⁸ Bliżej na temat tego przepisu zob. J.P. Beal, J.A. Coriden, T.J. Green, *New Commentary of The Canon Law*, wyd. 2, New York-Mahwah 2000, s. 1458-1459, powoływani dalej jako J.P. Beal i in., *Commentary*; P.V. Pinto, *Commento al. Codice di Diritto Canonico*, wyd. 2 Citta del Vaticano 2001, s. 722; E. Caparros, M. Thériault, J. Thom, *Code of Canon Law Annotated*, Montréal Woodridge 2004, s. 966-967; Á. Marzosa, J. Miras, R. Rodríguez-Ocaña, *Exegetical Commentary on The Code of Canon Law*, t. IV/1, Montreal-Chicago 2004, s. 31-41.

właściwych sobie celów. Celami zaś własnymi są głównie: organizowanie kultu Bożego, zapewnienia godziwego utrzymania duchowieństwa oraz innych pracowników kościelnych, prowadzenie dzieł apostołatu i miłości zwłaszcza wobec biednych”.

Przepis ten wskazuje, na jakie podstawowe cele powinny być używane dobra doczesne Kościoła katolickiego. Do celów tych prawodawca kościelny zalicza m.in. prowadzenie dzieł apostołatu i miłości, zwłaszcza wobec biednych.

Tych regulacji prawnych nie uwzględnił w swoim uzasadnieniu WSA w Warszawie, choć dostrzegł, że art. 55 ust. 7 ustawy wyznaniowej nie dotyczy jedynie darczyńców, ale oddziałuje także na obdarowane kościelne osoby prawne.

Jednak pomimo pozornej trafności stanowiska podatników uznać je należy za chybione. Po pierwsze, wbrew stanowisku skarżących WSA słusznie odniósł się do zagadnień obowiązywalności przepisów ustawy wyznaniowej w aspekcie przestrzennym.

Zauważyć należy, że choć Kościół łaciński ma charakter uniwersalny, podobnie jak i powszechne prawo kanoniczne, to jednak aspekty terytorialne nie pozostają bez znaczenia.

Stolica Apostolska jako podmiot prawa międzynarodowego publicznego reguluje stosunki prawne z państwami i innymi podmiotami tegoż prawa na zasadzie umów międzynarodowych. Regulowanie stosunków prawnych Stolicy Apostolskiej z innymi podmiotami prawa międzynarodowego publicznego jest nie tylko dopuszczalne, ale wskazane. Jak stanowi kan. 3 KPK „Kanony Kodeksu nie odwołują ani też nie zmieniają umów zawartych przez Stolicę Apostolską z krajami lub innymi społecznościami politycznymi. Zachowują one przeto swoją dotychczasową moc, chociażby nawet były przeciwne przepisom tego Kodeksu”.

Brzmienie tego przepisu jest wyrazem respektowania zasady *pacta sunt servanda*⁹. Natomiast z przepisu tego wynikają dla komentowanej kwestii dwa istotne wnioski. Po pierwsze Kościół łaciński dostrzega wagę i znaczenie umów międzynarodowych dla kształtowania relacji prawnych.

⁹ Bliżej na temat tego przepisu zob. m.in. J.P. B e a l i i n n i, *Commentary*, s. 50-51; J. K r u k o w s k i, R. S o b a ń s k i, *Komentarz do Kodeksu Prawa Kanonicznego*, t. I: *Księga I – Normy ogólne*, Pallottinum 2003, s. 48.

Po drugie, dostrzega również, że inne podmioty prawa międzynarodowego publicznego, przede wszystkim państwa, są ograniczone terytorialną jurysdykcją w stanowieniu prawa. Dlatego też słuszne jest zawieranie umów międzynarodowych z poszczególnymi państwami. Ponadto Kościół katolicki jest świadom, że każde z państw ma swój charakterystyczny dla niego system prawny, a w konsekwencji kształtowanie relacji prawnych wymaga indywidualnego podejścia w każdej sytuacji. Sam zatem Kościół łąciński szanuje odrębność systemów prawnych poszczególnych państw i stanowienie przez nie prawa według suwerennych decyzji.

Przykładem poszanowania porządku prawnego Rzeczypospolitej, jak również jej suwerenności jest art. 6 Konkordatu. Stanowi on, iż:

„1. Tworzenie właściwych Kościołowi struktur należy do kompetentnej władzy kościelnej; dotyczy to w szczególności erygowania, zmieniania i znoszenia prowincji kościelnych, archidiecezji, diecezji, ordynariatu polowego, administratur apostolskich, prałatur personalnych i terytorialnych, opactw terytorialnych, parafii, instytutów życia konsekrowanego i stowarzyszeń życia apostolskiego oraz innych kościelnych osób prawnych.

2. Żadna część terytorium polskiego nie będzie włączona do diecezji lub prowincji kościelnej mającej swą stolicę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

3. Żadna diecezja mająca swą stolicę w Rzeczypospolitej Polskiej nie będzie się rozciągała poza granice Państwa Polskiego.

4. Biskup należący do Konferencji Episkopatu Polski nie będzie należał do krajowej Konferencji Episkopatu w innym państwie.

5. Biskup niebędący obywatelem polskim nie będzie należał do Konferencji Episkopatu Polski. Biskup taki nie będzie sprawował jurysdykcji w Rzeczypospolitej Polskiej, wyjąwszy legata lub innego wysłannika papieskiego”.

Wprawdzie przepis ten dotyczy tworzenia granic jednostek terytorialnych Kościoła łącińskiego, ale świadczy on o tym, że nie było woła umawiających się stron, aby przepisy regulujące stosunki państwa z Kościołem katolickim rozciągały się na inne kościelne osoby prawne działające na obszarze innych państw i mające tam siedzibę.

Przyjąć trzeba, że skoro Stolica Apostolska zobowiązała się do tego, że nie będzie włączała terytorium Polski do diecezji lub prowincji mającej siedzibę poza terytorium Polski, to *a maiori ad minus* zgodziła się również

na to, że wszelkie regulacje prawne dotyczące stosunków państwa z Kościołem łacińskim obejmować będą jedynie takie jednostki organizacyjne, które działają na podstawie przepisów prawa polskiego i mają siedzibę na obszarze Polski¹⁰.

Dlatego też wykładnia ustawy wyznaniowej, iż darowizna na rzecz parafii leżącej na Ukrainie wywołuje skutki podatkowoprawne w prawie polskim, pozostaje w sprzeczności z wnioskami płynącymi z art. 6 Konkordatu i tym samym jest niedopuszczalna. Natomiast zaznaczyć trzeba, że WSA nie zanalizował regulacji kanonicznych, poprzestając jedynie na wykładni samej ustawy wyznaniowej.

Słusznie natomiast WSA zauważył, że skutek może wywołać jedynie darowizna dokonana na rzecz jednostki organizacyjnej Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Trafnie podkreślił WSA w uzasadnieniu swojego wyroku, że „przede wszystkim trzeba stwierdzić, iż wbrew temu, co utrzymują skarżący, jakoby sama nazwa tej ustawy świadczyła o tym, że reguluje ona szeroki obszar stosunków Państwa, tj. Rzeczypospolitej Polskiej do Kościoła Katolickiego (Powszechnego), tytuł tej ustawy – »o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej« wskazuje na to, iż dotyczy ona Kościoła Katolickiego nie jako wyznania, lecz jedynie tej jego części, w sensie instytucjonalnych struktur, które działają w Rzeczypospolitej Polskiej. Świadczy o tym w sposób jednoznaczny również treść znajdujących się w niej przepisów, jak i sposób jej budowy i tytuły jednostek systematycznych, tj. zwłaszcza działów, w których przepisy te są pogrupowane”. W istocie bowiem ustawa wyznaniowa nie odnosi się do kwestii wyznania, a jedynie do uregulowania stosunków prawnych pomiędzy zinstytucjonalizowanymi strukturami obu podmiotów. Podkreślić bowiem należy, że zagadnienia wyznania reguluje przede wszystkim odrębna ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania¹¹.

Za trafne należy także uznać wywody WSA dotyczące podmiotowości prawnej kościelnych osób prawnych. Kościelne osoby prawne, działające

¹⁰ Nieco inaczej przedstawia się sprawa z instytucjami życia konsekrowanego i stowarzyszeniami życia apostołowskiego, a przede wszystkim z instytucjami zakonnymi, których siedziba może być poza obszarem Rzeczypospolitej Polskiej, ale kwestia dotyczyła darowizny na rzecz parafii, a nie instytutu.

¹¹ Dz.U. z 2005 r. Nr 231, poz. 1965 ze zm.

na podstawie ustawy wyznaniowej uzyskują osobowość prawną prawa polskiego jedynie w trybie określonym przez polskiego prawodawcę. Brak takich regulacji uniemożliwiłoby działanie tychże jednostek w sferze obrotu cywilnoprawnego. Z kolei polski prawodawca nie ma żadnego wpływu na to, czy i w jakim trybie uzyska osobowość prawną parafia na Ukrainie.

Konsekwentnie WSA podkreśla, że powoływany przez skarżących art. 55 ust. 7 ustawy wyznaniowej, dający podstawę do uwzględnienia darowizny w rozliczeniach w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, jest umieszczony w dziale III ustawy wyznaniowej zatytułowanym „sprawy majątkowe kościelnych osób prawnych”. Dotyczy to tylko spraw majątkowych kościelnych osób prawnych podlegających prawu polskiemu, gdyż tylko co do tych osób rozciąga się jurysdykcja Rzeczypospolitej Polskiej, a nie wszystkich kościelnych osób prawnych, jak tego chcą podatnicy.

Oczywiście samej umowy darowizny nie można z tych względów uznać za nieważną, ale nie wywoła ona skutków podatkowych na podstawie art. 55 ust. 7 ustawy wyznaniowej.

IV. Reasumując dotychczasowe rozważania, należy zgodzić się z tezą wynikającą z wyroku WSA. Wydaje się jednak, że w uzasadnieniu tego wyroku powinny pojawić się rozważania odnośnie do regulacji chociażby Konkordatu. Pozwoliłyby one WSA głębiej rozważyć istotę trafnie zdiagnozowanej kwestii.

Wprawdzie przepisy powszechnego prawa kanonicznego rozciągają się na wszystkie państwa na świecie, jednak, jak to wynika z kan. 3 i z regulacji Konkordatu, Stolica Apostolska dostrzega wagę istnienia granic państwowych, suwerenności państw w stanowieniu przepisów i konieczność kształtowania stosunków prawnych na podstawie umów międzynarodowych z poszanowaniem odrębności poszczególnych państwowych porządków prawnych. Choć natura Kościoła łańciskiego i samego powszechnego prawa kanonicznego są uniwersalne, to jednak nie można z tego wyprowadzać wniosków, iż nie ma znaczenia, na rzecz jakiej kościelnej osoby prawnej dokonano darowizny, byleby była ona dokonana na cele charytatywno-wychowawcze.

Bartosz Rakoczy