

GRAŻYNA MARUSZAK

DAROWIZNY NA KOŚCIELNĄ DZIAŁALNOŚĆ
CHARYTATYWNO-OPIEKUŃCZĄ
W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Prawodawca tworząc system podatkowy w państwie, ma na względzie przede wszystkim uzyskiwanie środków pieniężnych na pokrycie potrzeb publicznych. Cele fiskalne opodatkowania są związane z istotą podatku, jednak nie mogą one zdominować systemu podatkowego. System podatkowy ma na celu stworzenie prawnych gwarancji ochrony jednostki przed arbitralnym nakładaniem świadczeń podatkowych ze strony władzy. Jego konstrukcja opiera się na tworzeniu kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi (socjalnymi) opodatkowania. Jednostronność świadczenia podatkowego stanowi stałą historyczną cechę podatku, która odnosi się do współczesnych reguł funkcjonowania prawa podatkowego¹.

W polskim systemie podatkowym najważniejszymi podatkami wpływającymi do budżetu państwa są: podatek dochodowy (w tym od osób fizycznych i prawnych), podatki akcyzowe oraz podatki lokalne – zasilające budżety samorządowe². Ulgi i zwolnienia podatkowe występują w każdym z tych podatków. Są one istotnym elementem konstrukcji podatku, ale różnią się swoim zakresem. Ulgi i zwolnienia podatkowe są przywilejami podatkowymi. Z jednej strony uszczuplają dochody budżetowe poprzez zmniejszoną wysokość wpłaconego podatku, z drugiej strony ich zadanie polega na wspieraniu realizacji celów społeczno-gospodarczych. W polskim systemie prawa podat-

Mgr GRAŻYNA MARUSZAK – doktorantka na Wydziale Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji KUL; adres do korespondencji: e-mail: grazynam@kul.lublin.pl

¹ R. M a s t a l s k i, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 33.

² W. N y k i e l, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 8-9.

kowego najwięcej kontrowersji budzą zagadnienia związane z ulgami i zwolnieniami podatkowymi na tle równości opodatkowania³.

Bez wątpienia właściwa konstrukcja ulg podatkowych jest bardzo istotna z tego względu, że wpływy środków pieniężnych na preferowane przez ustawodawcę cele w dużej mierze zależą od reakcji podatników. Zatem ulgi są udogodnieniami, które wyłączają z podstawy opodatkowania pewne podmioty bądź też ograniczają zakres przedmiotowy opodatkowania ze względu na ważny interes społeczny i ważne względy społeczno-gospodarcze. Zadaniem systemu podatkowego w państwie jest również wspieranie rozwoju aktywności podatników, w zależności od tego, jaką konstrukcję ustawodawca nada ulgom podatkowym, bodźce te mogą zarówno zachęcać lub antymotywować do podejmowania określonych zachowań przez podatników. Istnieją dwie podstawy prawne, co jest przedmiotem kontrowersji. Są to ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy wyznaniowe.

1. PRZEPISY USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych grupą ulg o charakterze motywacyjnym są ulgi z tytułu darowizn przeznaczanych na cele charytatywno-opiekuńcze lub cele pożytku publicznego. Ich stymulacyjny charakter polega na oddziaływaniu, zachęcaniu osób fizycznych poprzez podatek do dokonywania darowizn na wyżej wymienione cele. W ten sposób właśnie podatnicy wpływają na rozwój preferowanej działalności przez państwo. Przekazywane kwoty tytułem darowizn stanowią źródło finansowania działalności charytatywno-opiekuńczej organizacji pozarządowych oraz kościelnych osób prawnych. Ustawodawca poprzez odpowiednio skonstruowane akty normatywne umożliwił podatnikom odliczanie od uzyskanego dochodu wysokości przekazywanych darowizn. Sytuacja taka powoduje częściowe wyręczenie państwa i samorządu terytorialnego w ponoszeniu wydatków na cele społeczne. Ma też duże znaczenie wśród źródeł finansowania Kościoła i prowadzonych przez niego celów społecznych.

Darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą zostały przychylnie potraktowane przez ustawodawcę podatkowego. Potraktowanie to polega prze-

³ J. P a t y k, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, Toruń 2008, s. 331-341.

de wszystkim na możliwości odliczenia kwoty darowizny od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. Należy w tym miejscu zauważyć istnienie współfinansowania przez budżet państwa takiej darowizny w części odpowiadającej stawce płaconego podatku przez podatnika⁴.

W art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵ została określona podstawa opodatkowania – jest nią dochód, który stanowi podstawę obliczania podatku po odliczeniu od niego rodzajów kwot enumeratywnie określonych w tym artykule. Zatem dochód jest korygowany o ustalone w ustawie odliczenia, które są ulgami podatkowymi. Art. 26 ustawy zawiera zarówno przepisy materialnoprawne określające rodzaj wydatków ponoszonych przez podatnika zmniejszających podstawę opodatkowania, jak i przepisy normujące tryb i warunki dokonywania tych odpisów, które w pewnym stopniu mają charakter proceduralny⁶.

Analiza tego przepisu wskazuje, że są to przede wszystkim wydatki na cele wyższej użyteczności publicznej. Są nimi wydatki, głównie darowizny, na cele dobroczynne, określone w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁷ oraz wydatki na cele kultury religijnej. Zadania pożytku publicznego są realizowane poprzez zakres pomocy społecznej, działalności charytatywnej, promocję zatrudnienia i aktywizacji zawodowej, ochrony i promocji zdrowia, oświaty, kultury i sztuki itp. (art. 4 ustawy).

Dokonywanie odliczeń na te cele jest przewidziane dla osób fizycznych opodatkowanych na zasadach ogólnych oraz w stosunku do podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (zgodnie z ustawą z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne⁸). W tej sytuacji dokonano wyjaśnienia, jaka jest podstawa prawna stosowania darowizn, ich przeznaczenia na ściśle określone cele oraz dopełnienie wymaganej procedury przekazywania ich instytucjom kościelnym i co za tym idzie – odpowiednie udokumentowanie. W obecnym stanie prawnym limit wysokości odliczanych

⁴ T. S t a n i s ł a w s k i, *Darowizny jako sposób finansowania zadań publicznych związków wyznaniowych*, [w:] *Funkcje publiczne związków wyznaniowych*, red. A. Mezglewski, Lublin 2007, s. 234-235.

⁵ Dz. U. nr 14, poz. 176 ze zm.

⁶ M a s t a l s k i, *Prawo podatkowe*, s. 458-459.

⁷ Dz. U. nr 96, poz. 873 ze zm.

⁸ Dz. U. nr 144, poz. 930 ze zm.

darowizny na podstawie ustaw podatkowych wynosi 6% uzyskanego dochodu przez podatnika.

W świetle obowiązujących aktów normatywnych darowizny pieniężne przeznaczane na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą podlegają odliczeniu, pod warunkiem ich wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego (art. 26 ust. 7 pkt 2 u.p.o.d.f.). Natomiast w przypadku darowizn innych niż pieniężne dokument potwierdzający musi zawierać dane, z których jasno wynika wartość darowizny oraz oświadczenie o jej przyjęciu.

Z punktu widzenia przepisów u.p.d.o.f. darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą mogą być zakwalifikowane jako darowizny na działalność charytatywną (sformułowanie jest ujęte w ustawie o wolontariacie). Aby móc skorzystać z odliczenia, obdarowana osoba prawna musi prowadzić działalność społecznie użyteczną. W tej sytuacji nie ma bowiem obowiązku posiadania przez organizację statusu organizacji pożytku publicznego, zatem nie musi być wpisana do KRS, ważne by prowadziła działalność pożytku publicznego w sferze zadań publicznych. Wskazuje na to art. 3 ust. 2-3 i art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie⁹. Warunkiem jest jednak to, aby kościelna osoba prawna nie działała w celu osiągnięcia zysku.

W sytuacji, gdy darowizny są dokonywane na rzecz organizacji realizujących zadania pożytku publicznego, które działają w państwie członkowskim UE lub innym państwie należącym do EOG, podatnicy korzystający z ulg są zobowiązani do udokumentowania dodatkowo oświadczeniem tej organizacji, że na dzień przekazania darowizny organizacja obdarowana była równoważna do organizacji, o których jest mowa w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Organizacja ta musi realizować cele określone w art. 4 tej ustawy. Są nimi m.in. zadania z zakresu pomocy społecznej, działalności charytatywnej, działalności na rzecz mniejszości narodowych, promocji i ochrony zdrowia itp. Kolejnym warunkiem dla udokumentowania takiej darowizny jest istnienie podstawy prawnej wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub z innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest RP dla możliwości uzyskania przez organ podatkowy informacji od organu podatkowego państwa, na którego terytorium obdarowana organizacja ma siedzibę.

⁹ Dz. U. nr 96, poz. 873 ze zm.

W zeznaniu rocznym podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych w terminie do 30 kwietnia wykazuje kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę i adres. Jeśli nastąpi zwrot dokonanej darowizny, obdarowany jest zobowiązany przekazać właściwemu urzędowi skarbowemu informację o zwróconej podatnikowi darowiźnie, w terminie jednego miesiąca od dnia dokonania zwrotu.

Organ podatkowy jest uprawniony do weryfikacji wartości przekazanej darowizny odliczanych zarówno na podstawie ustaw podatkowych, jak i wyznaniowych. Jeśli wartość zawarta na dokumencie potwierdzającym dokonanie darowizny w formie rzeczowej znacznie odbiega od wartości rynkowej, wówczas organ kontroli skarbowej ma prawo wezwać podatnika do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. Jeśli podatnik tego nie dokona, to wtedy sam organ podatkowy określi wartość po uzyskaniu opinii biegłych, a kosztami wyceny obciąży podatnika (art. 19 ust. 4). W tym przypadku również podatnik musi mieć oświadczenie obdarowanego o przyjęciu darowizny.

2. PRZEPISY USTAW WYZNANIOWYCH

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mogą dokonywać odliczeń od uzyskanego dochodu darowizn przekazywanych na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych nie tylko na podstawie ustaw podatkowych, lecz także na podstawie odrębnych przepisów wyznaniowych¹⁰.

Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz przepisach prawnych zawartych w innych ustawach indywidualnych¹¹ odliczenia

¹⁰ D. W a l e n c i k, *Nabywanie dóbr doczesnych przez osoby prawne Kościoła Katolickiego w świetle prawa polskiego i prawa kanonicznego*, SPW 2005, t. 7, s. 168-169.

¹¹ Zob. przepisy ustaw regulujących sytuację prawną poszczególnych kościołów: ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (art.40 ust. 7); ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego (art. 19 ust. 2); ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego (art. 34 ust. 2); ustawa z 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Ewangelicko-Methodystycznego (art. 26 ust. 5); ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów (art. 26 ust. 5); ustawa z dnia

te nie są objęte limitem odliczeń. „Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. W odniesieniu darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe”. Zatem dla darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych podstawą mogą być też ustawy wyznaniowe.

Decydujące znaczenie w treści ustaw wyznaniowych ma ostatnie zdanie, ze względu na to że jednoznacznie ustawodawca dokonał rozróżnienia, zgodnie z którym do darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą powinno się stosować przepisy tzw. ustaw kościelnych, natomiast do pozostałych darowizn (w tym kultu religijnego) obowiązują przepisy ustawy podatku dochodowego od osób fizycznych.

Zgodnie z art. 40 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego oraz innymi ustawami regulującymi stosunek Państwa do poszczególnych Kościołów i innych związków wyznaniowych środki na realizację działalności charytatywno-opiekuńczej pochodzą głównie z ofiar pieniężnych i w naturze, spadków, zapisów i darowizn od osób fizycznych zarówno krajowych i zagranicznych, a także z dotacji pochodzących od krajowych instytucji i przedsiębiorstw państwowych, społecznych, wyznaniowych i prywatnych, odpłatności za świadczone przez kościelne instytucje charytatywno-opiekuńcze.

W myśl cytowanych przepisów darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatku dochodowego od osób fizycznych. W konstrukcji ulg podatkowych bowiem przewidziano możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwot darowizn przeznaczonych kościelnym osobom prawnym na wyżej wymienione cele¹². Zgodnie z odpowiednimi przepisami zawartymi w tych ustawach, co do zasady podatnicy mogą skorzystać z odliczenia związanego z obdarowaniem kościelnej osoby prawnej bez ograni-

20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów (art. 24 ust. 5); ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego (art. 27 ust. 5); ustawa z dnia 30 czerwca, a 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów (art. 33 ust. 5); ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego (art. 29 ust. 5).

¹² W a l e n c i k, *Nabywanie dóbr doczesnych*, s. 168-169.

czenia przez limit w granicach faktycznie poniesionych wydatków. W każdym przypadku darowizn nielimitowanych należy podkreślić, że ustanawia odrębnie je ustawa o stosunku Państwa do poszczególnych Kościołów i związków wyznaniowych. Zwolnienie to dotyczy wyłącznie określonego w danym akcie prawnym związku wyznaniowego.

Należy wziąć pod uwagę, że kościelne osoby prawne prowadzące działalność charytatywno-opiekuńczą też realizują cele publiczne. Do takich bowiem należy zaliczyć m.in.: prowadzenie zakładów dla starców, sierot, osób upośledzonych, prowadzenie szpitali, innych zakładów leczniczych oraz aptek, pomoc w zakresie ochrony macierzyństwa, udzielanie pomocy w trosce o ludzi potrzebujących wsparcia, ludzi biednych, bezdomnych, opuszczonych itp. Pomoc może polegać nawet na inicjowaniu pozytywnych zmian społecznych, prowadzących do polepszenia warunków życia i funkcjonowania wszystkich członków społeczeństwa. Aby skorzystać z ulgi z tytułu darowizn na omawianą działalność tak jak w przypadku darowizn z limitem, obdarowana organizacja nie musi mieć statusu pożytku publicznego.

Biorąc za podstawę prawną do odliczenia darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą ustawy wyznaniowe (odliczenie bez limitu), należy spełnić trzy warunki. Po pierwsze, kościelna osoba prawna musi przedstawić darczyńcy pokwitowanie odbioru. Po drugie, w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny powinna przedstawić darczyńcy sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na wspomnianą działalność. Po trzecie, wpłata pieniędzy musi być dokonana przez darczyńcę bezpośrednio na rachunek obdarowanego, czyli kościelnej osoby prawnej. Wpłata w kasie parafii nie będzie zatem wystarczająca, gdyż z tym się wiąże brak możliwości odliczenia.

W przypadku darowizn o charakterze rzeczowym obowiązek dokumentacyjny polega na wykazaniu wartości rzeczy lub usług. Może nim być odpowiedni dokument poświadczający wartość rynkową darowizny, np. poprzez wycenę biegłego. Zgodnie z ustawą p.d.o.f. (art. 26 ust. 6) wartość darowizny oblicza się, tzn. kwotę wraz z należnym podatkiem VAT. Wartość brutto nie zawsze wynika z faktury VAT. Na fakturze jest wykazana cena nabycia lub koszt wytworzenia, natomiast dla celów podatkowych wartość darowizny, zgodnie z art. 14 tej ustawy, ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia, powiększając wartość faktury o kwotę podatku VAT należnego w da-

nym przypadku. Z omawianej sytuacji może powstać różnica wartości wykazanej na fakturze VAT.

Po dwóch latach od przekazania darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą na podatniku korzystającym z odliczenia ciąży obowiązek zgłoszenia się po sprawozdanie z wykorzystania darowizny. To podatnik musi spełnić wszystkie warunki przewidziane do skorzystania z ulgi odliczenia bezlimitowego. Dla samego odliczenia darowizny nie jest konieczne sprawozdanie, jeśli jednak nie zostanie ono uzyskane, to – zgodnie z przepisami ustaw podatkowych – podatnik musi dokonać korekty odliczenia do wysokości limitu zawartego w ustawie podatkowej, czyli do 6%. Dopełnienie obowiązku właściwego udokumentowania tych darowizn stanowi podstawę do skorzystania z ulgi. Rodzaj wymaganej dokumentacji jest zależny od formy darowizny, tak jak w przypadku darowizn z limitem.

3. ORZECZNICTWO SĄDÓW POLSKICH

Istniejące orzecznictwo sądów polskich dotyczy kwestii: relacji przepisów ustaw wyznaniowych do unormowań zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, sposobu dokonywania darowizn w oparciu o przepisy ustaw wyznaniowych oraz ich dokumentowania.

Regulacje prawne dotyczące omawianych darowizn budziły kontrowersje w orzecznictwie sądów, jak i w doktrynie prawa. Zaistniała więc potrzeba ustalenia relacji na płaszczyźnie prawnej między ustawami podatkowymi a tzw. ustawami wyznaniowymi. Kontrowersje, które się pojawiały, zostały spowodowane poprzez zmieniające się przepisy ustaw podatkowych przy nie zmieniających się ustawach kościelnych.

W odróżnieniu od odliczeń darowizn na podstawie ustaw podatkowych, w których ulegały zmianie zarówno limity odliczeń od podstawy opodatkowania, jak i zróżnicowany mechanizm ich odliczania, konstrukcja, warunki i podstawy prawne darowizn odliczanych na podstawie ustaw wyznaniowych nie ulegały zmianie. Podstawy prawne odliczeń na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych stanowią przepisy ustaw wyznaniowych i są one przepisami szczególnymi (*leges specjali*) w stosunku do regulacji prawnej zawartej w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rozgraniczenie to budziło i budzi najwięcej kontrowersji, ze względu na to, że nasuwa największe wątpliwości w praktyce. Działalność charytatywna

jest pojęciem szerszym od działalności charytatywno-opiekuńczej, zatem odrębność ta wskazuje na odmienne warunki, których spełnienie uprawnia podatników do dokonywania odliczeń.

Po wieloletnich sporach doktrynalnych NSA w dwudziestoosobowym składzie potwierdził uchwałą z dnia 14 marca 2005 r. (sygnatura FPS 5/04), że darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą były w całości wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńcy. Przepis ten ma pierwszeństwo przed regulacjami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W ważnej dla podatników kwestii wysokości dopuszczalnego odliczenia dokonywania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych były odmienne zarówno w orzecznictwie, jak i decyzjach organów podatkowych.

NSA swoją uchwałą objął lata 1995-2003. Pytaniem zasadniczym było: Jaka norma prawna dotyczy darowizn kościelnych? Postawione pytanie nasywało wątpliwości z tego względu, że zgodnie z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym”. Z kolei w myśl art. 7 Konstytucji organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Rozwinięcie zasad konstytucyjnych ma miejsce w Ordynacji podatkowej. Stanowisko NSA nie zostało przyjęte jednolicie. Pogląd ten zaaprobował Ryszard Mastalski¹³, natomiast Paweł Borecki zajmował stanowisko krytyczne¹⁴.

Borecki wskazał, że obowiązki podatkowe ustalają ustawy podatkowe. Zatem obowiązywanie przepisów dotyczących darowizn kościelnych może być zakwestionowane na podstawie art. 3 pkt 1 i art. 4 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej. Stwierdził również, że to wyłącznie ustawy podatkowe ustalają prawa i obowiązki organów podatkowych i podatników, a także zakres podmiotowy, przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe. Jego zdaniem to ustawa podatkowa, a nie ustawy wyznaniowe, powinna być podstawą przywileju podatkowego. Obowiązujące po 1994 r. odrębne przepisy ustaw kościelnych nie dotyczyły podatku dochodowego o charakterze powszechnym, jak ma to miejsce w obecnej konstrukcji prawnej podatku. Podatek dotyczył jedynie wąskiej grupy osób, tj. prowadzących działalność wytwórczą, usługową czy handlową.

¹³ R. M a s t a l s k i, Glosa do uchwały NSA z 14 marca 2005 r., FPS 5/04, ZNSA 2005, nr 2-23, poz. 142.

¹⁴ P. B o r e c k i, Glosa do uchwały NSA z 14 marca 2005 r., FPS 5/04, ZNSA 2005, nr 2, poz. 119.

Po wejściu w życie ustaw podatkowych przewidywały one możliwość odliczenia darowizn na cele dobroczynne do 10% uzyskanego dochodu podatnika „lub bez ograniczeń, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw”. Nowelizacja ustaw podatkowych w 1994 r. zniósła to zastrzeżenie, a więc – zdaniem Boreckiego – uchyliła przepisy podatkowe tzw. ustaw kościelnych. Wskazał jeszcze, że ustawy kościelne pozostają w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równouprawnienia związków wyznaniowych, ponieważ tylko darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą Kościoła katolickiego i Kościoła prawosławnego mogą być odliczane bez określonego limitu (co nie jest zgodne z prawdą). Uznał on za sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz z zasadą, że wszyscy są równi wobec prawa i prawem do równego traktowania przez władze publiczne.

Kolejny sprzeciw był motywowany tym, że odliczenie darowizny jest uzależnione od tego, czy obdarowany wykorzysta ją na wskazany cel i przedłoży sprawozdanie w ciągu dwóch lat. Gdyby obdarowany nie dopełnił postawionych wymogów, negatywne konsekwencje poniesie darczyńca. W takiej sytuacji organ podatkowy określi wysokość zobowiązania, wraz z należnymi odsetkami, w stosunku do wcześniej wykorzystanej ulgi podatkowej w postaci odliczonej darowizny. Przedstawione wyżej okoliczności wskazują według Boreckiego na uchylenie ustaw kościelnych dotyczących darowizn poprzez orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o ich niekonstytucyjności¹⁵.

W obiektywnie prezentowanym przez Mastalskiego stanowisku należy podkreślić istniejącą zależność pomiędzy przepisami ustaw wyznaniowych i podatkowych. Działalność charytatywna i kościelna działalność charytatywno-opiekuńcza to dwie różne instytucje, z którymi wiążą się odmienne skutki podatkowe. Mastalski określił, że działalność charytatywno-opiekuńcza jest szersza od kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej. Oznacza to, że każda kościelna działalność charytatywno-opiekuńcza jest działalnością charytatywno-opiekuńczą, ale nie odwrotnie. Normatywne pojęcie obu rodzajów działalności wskazuje na ich odrębność, co za tym idzie – na odrębność warunków uprawniających podatników do odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn. Wobec tego w powołanych ustawach, tzw. kościelnych, oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych występowały dwie odmienne instytucje prawne. NSA w analizowanej tu ustawie przyjął: ustawy kościelne mają charakter szczególny wobec ustawy podatkowej od osób fi-

¹⁵ P. B o r e c k i, Glosa II, ZNSA 2-3 (2-3)/2005, s. 148-157.

zycznych. Wątpliwości pojawiły się poprzez rozbieżności pomiędzy ustawami wyznaniowymi i ustawami podatkowymi (brak zgodności przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z przepisami ustaw wyznaniowych). Ujednolicenie ich przez odsunięcie odesłania do ustaw szczególnych jest wbrew zasadom prawa. Po nowelizacji w 1994 r. ustawy podatkowej, z art. 26 usunięto zastrzeżenia dotyczące darowizn bez ograniczeń, jeśli to wynika z odrębnych ustaw. Jednak usunięcie to nie może wpływać na treść ustaw kościelnych. Nie stanowi również podstawy prawnej derogowania przepisów innych ustaw odmiennie regulujących odliczanie darowizn. W uchwale słusznie podjęto, że Konstytucja mówi o zupełności ustawowej, tzn. zgodności ustaw z aktem nadrzędnym. Dotyczy to wszystkich ustaw, a nie tylko ustaw podatkowych. To na prawodawcy właśnie ciąży obowiązek tworzenia spójnego i logicznego prawa pozbawionego luk prawnych. Błędami prawodawcy nie można więc obciążać podatników pod względem sprawiedliwości podatkowej.

Nieuprawnione jest stanowisko prezentowane w zdaniu odrębnym, że normy konstytucyjne, wbrew wykładni językowej i systemowej, mogą być podstawą pozbawienia podatnika prawa do ulgi podatkowej unormowanej w przepisach ustaw kościelnych. Jest to sprzeczne z zasadami wykładni prawa podatkowego, a także z zasadą dokonywania jej zgodnie z Konstytucją. Uprawnienie weryfikacji norm prawnych pod względem zgodności z Konstytucją należy wyłącznie do Trybunał Konstytucyjnego¹⁶.

*

Pomimo powracających dyskusji dotyczących zasady funkcjonowania w przepisach tzw. bezlimitowego odliczania darowizn kościelnych, nic się nie zmienia. Tak jak dotychczas podstawą prawną dla tej ulgi są ustawy regulujące stosunek Państwa do poszczególnych Kościołów i związków wyznaniowych (choć nie wszystkich). Odliczeniu zatem podlegają zarówno darowizny pieniężne, jak i rzeczowe. Darowizny kościelnej na cele charytatywno-opiekuńcze nie należy mylić z limitowaną darowizną na cele kultu religijnego, ze względu na to, że ich zakres jest inny. Dla skutecznego ich odliczania jest konieczne spełnienie postawionych warunków. Wymogi doku-

¹⁶ S t a n i s ł a w s k i, *Darowizny*, s. 216-217.

mentowania nie wynikają z przepisów kościelnych, lecz z ustawy podatkowej, co może budzić pewne wątpliwości. Jednak dopóki nie zostaną one zakwestionowane, podatnicy muszą się do nich stosować. Dodatkowym obowiązkiem nałożonym na podatników odliczających darowizny kościelne od 2006 r. jest też wykazywanie w zeznaniu rocznym kwoty przekazanej darowizny, kwoty dokonanego odliczenia oraz danych pozwalających na identyfikację obdarowanego, zwłaszcza jego nazwę i adres. Analizując odliczanie darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą w świetle obowiązujących aktów prawnych, można łatwo dostrzec, że odliczeń tych można dokonywać zarówno na podstawie ustaw podatkowych, jak i wyznaniowych. Wątpliwości co do podstawy prawnej zostały wyjaśnione uchwałą NSA z dnia 14 marca 2005 r.

DONATIONS FOR CHURCH CHARITIES IN THE INCOME TAX ON PHYSICAL PERSONS

S u m m a r y

Legal consequences of physical persons making donations for Church charities can be analyzed both through the light of the Physical Person Tax Act of 26 July, 1991, and in terms of provisions included in laws on the State's treatment of particular confessional associations. From the first perspective, they can be qualified as donations for charity work, mentioned in the act of 24 April, 2003, on the activity of public benefit entities and on voluntary work. This means that the donations may be deducted from the tax basis, with a deduction limit at 6 per cent of the payer's net income. This kind of limit was not envisaged by confession laws (in particular the act of 17 May, 1989, on the relations between State and Catholic Church in Poland) regarding donations for Church charity work. Amendments to tax laws brought some doubts whether the provisions of confession laws did not lose force. The long dispute was ended with a resolution of the Supreme Administrative Court (14 March 2005), by virtue of which donations for Church charity work were all excluded from the donor's tax basis. This provision has precedence over the regulations of the tax statute. Tax payers who wish to benefit from an unlimited deduction have to obey additional conditions. They are to pay their donations into the beneficiary's bank account and should have a receipt from the beneficiary. Also, tax payers need a report on the way their donation was used within a period of two years afterwards. This procedure is essential for a deduction of donation without a limit.

Translated by Tomasz Pałkowski

Słowa kluczowe: kościelna działalność charytatywno-opiekuńcza, ulgi podatkowe, darowizny.

Key words: Church charity work, tax reliefs, donations.