

Krzysztof Lasiński-Sulecki
Wojciech Morawski
Ewa Prejs

ODLICZENIE OD DOCHODU DAROWIZNY NA KOŚCIELNĄ DZIAŁALNOŚĆ CHARYTATYWNO-OPIEKUŃCZĄ

1. STAN PRAWNY – UWAGI WSTĘPNE

Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. *o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej*¹ „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 do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe”.

DR HAB. KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, PROF. UMK – Ośrodek Studiów Fiskalnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu; adres do korespondencji: ul. Władysława Bojarskiego 3, 87-100 Toruń, Polska; e-mail: kls@umk.pl; <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

DR HAB. WOJCIECH MORAWSKI, PROF. UMK – Katedra Prawa Finansów Publicznych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu; adres do korespondencji: ul. Władysława Bojarskiego 3, 87-100 Toruń, Polska; e-mail: wmoraw@umk.pl; <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

DR EWA PREJS – Katedra Prawa Finansów Publicznych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu; adres do korespondencji: ul. Władysława Bojarskiego 3, 87-100 Toruń, Polska; e-mail: eprejs@umk.pl; <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

¹ Dz. U. z 2019 r., poz. 1347 [dalej cyt.: u.s.P.K.K.].

Przepis ten stwarza zatem podstawę prawną ulgi podatkowej polegającej na możliwości odliczenia od dochodu darowizny dokonanej na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Z powyższego odliczenia może skorzystać darczyńca, który legitymuje się dwoma dokumentami otrzymanymi od obdarowanej kościelnej osoby prawnej, tj. pokwitowaniem odbioru darowizny oraz sprawozdaniem o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Darczyńca, który warunków tych nie spełnia, może odliczyć darowiznę na cele kultu religijnego na warunkach określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych*². Do 31 grudnia 2003 r. odliczenie na podstawie tego ostatniego przepisu było możliwe do wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu, następnie w okresie od 1 stycznia 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. – w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż 350 zł, natomiast od 1 stycznia 2005 r. – w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż 6% dochodu. Stan ten w takim kształcie obowiązuje po dzień dzisiejszy.

Zgodnie z art. 26 ust. 5 u.p.d.o.f. łączna kwota odliczeń na cele kultu religijnego nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty stanowiącej 6% dochodu, z tym że odliczeniu nie podlegają darowizny poniesione na rzecz: 1) osób fizycznych; 2) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

Celem wprowadzenia przewidzianej w art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. ulgi podatkowej było wsparcie przez Państwo działalności charytatywno-opiekuńczej prowadzonej przez Kościół katolicki w Rzeczypospolitej Polskiej.

² Dz. U. z 2020 r., poz. 1426 z późn. zm. [dalej cyt.: u.p.d.o.f.].

2. KONTEKST HISTORYCZNO-PRAWNY WPROWADZONYCH PRZEPISÓW

Przepisy ustawy o *stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej* są przejawem, a w każdym razie próbą, zadeklarowania przez władze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej u schyłku lat osiemdziesiątych, zasady autonomii i niezależności państwa oraz kościołów. Przepisy te, dążąc do harmonijnego uregulowania wzajemnych stosunków między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską oraz mając na uwadze rolę odegraną przez Kościół w tysiącletnich dziejach Państwa Polskiego, miały na celu unormowanie – przynajmniej w pewnym zakresie – stosunków prawnych między Kościołem katolickim a państwem.

Zgodnie z przepisami wprowadzonymi tą ustawą, państwo nie jest uprawnione do regulowania spraw wiary, a prawo kanoniczne – w przypadku Kościoła katolickiego – nie wywiera bezpośrednich skutków w sferze państwowego porządku prawnego. Ustawa ta, zgodnie z art. 77, weszła w życie w dniu jej ogłoszenia, tj. 23 maja 1989 r.

Powołany wyżej przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. od czasu wejścia jej w życie stanowił, że 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. Na mocy powyższego przepisu państwo zrezygnowało z pobierania daniny publicznej od osoby, która złożyła ofiarę publiczną na rzecz kościelnych osób prawnych Kościoła katolickiego.

Powołany przepis w pierwszym okresie jego obowiązywania dotyczył uprawnienia do pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym uregulowanym w ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o *podatku dochodowym*³ oraz w podatku wyrównawczym uregulowanym w ustawie z dnia 19 grudnia 1975 r. o *podatku wyrównawczym*⁴. Podatek dochodowy obejmował wówczas m.in. przychody z działalności wytwórczej, usługowej, handlowej, nieruchomości niestanowiących gospodarstwa rolnego, najmu, dzierżawy, z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych. Podatkowi

³ Dz. U. Nr 53, poz. 339 z późn. zm.

⁴ Dz. U. Nr 45, poz. 227 z późn. zm.

wyrównawczemu podlegały zaś wszelkiego rodzaju dochody pieniężne i wartość świadczeń w naturze, które zostają osiągnięte przez osoby fizyczne po przekroczeniu granicznej kwoty 36.000.000 złotych (przed denominacją).

Od dnia 1 stycznia 1992 r., kiedy to weszły w życie przepisy ustawy *o podatku dochodowym od osób fizycznych*, powołany przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K., ze względu na jego usytuowanie oraz powiązanie z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 5 u.p.d.o.f. był przedmiotem kontrowersji w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, których zasadniczym powodem było określenie w ustawie *o podatku dochodowym od osób fizycznych* górnego limitu odliczeń darowizn oraz brak korelacji – z uwagi na dwuletni termin dotyczący wykorzystania darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą – z okresem, w którym powstaje zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych (okres roku kalendarzowego).

Przepis art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym do końca 1994 r., stanowił, że „podstawą obliczenia podatku był dochód ustalony zgodnie z art. 9, 24 lub 25 tej ustawy po odliczeniu kwot darowizn m.in. na cele kultu religijnego, dobroczynne, ochrony zdrowia i pomocy społecznej oraz rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów – do wysokości 10% dochodu lub bez ograniczenia, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw”.

Na gruncie powyższego przepisu, darowizny przekazane na cele charytatywno-opiekuńcze w latach 1992-1994 podlegały odliczeniu od podstawy opodatkowania w pełnej, faktycznie dokonanej wysokości. Przepis ten bowiem wskazywał wprawdzie, iż darowizny na cele wymienione w tej ustawie odlicza się w wysokości 10% dochodu, nie odnosił się on jednak do darowizn przekazanych na działalność charytatywno-opiekuńczą. Odliczeniu od podstawy opodatkowania bez kwotowego ograniczenia podlegały zatem darowizny przekazane na wyżej wymienioną działalność, o ile wynikało to z odrębnych ustaw. Podstawę prawną dokonywania takich odliczeń stanowił art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2006 r. wysokość darowizn pieniężnych na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą powinna być udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego.

Kontrowersje wokół omawianego przepisu nasiliły się od dnia 1 stycznia 1995 r., tj. daty wejścia w życie art. 1 pkt 16 lit. a ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. *o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodat-*

owania oraz niektórych innych ustaw⁵. Powyższą ustawą wprowadzono w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych istotną zmianę w zakresie odliczeń darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą. Postanowiono bowiem, że darowizny na cele wymienione w ustawie, w tym na cele charytatywno-opiekuńcze, podlegają odliczeniu do wysokości 10% dochodu od podstawy opodatkowania. Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą podlegały jednak odliczeniu od podstawy opodatkowania bez ograniczeń, o ile spełnione zostały warunki wymienione w art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. Zagadnienie to badał Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 14 marca 2005 r.⁶ stwierdzając, że przepisy podatkowe art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. oraz art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego⁷ mają charakter szczególny wobec regulacji zawartej w art. 26 ust. 1 u.p.d.o.f.

Podatnicy, którzy dokonali darowizny na rzecz podmiotu uznanego przez państwo za partnera w realizacji celu publicznego, nadal zwolnieni byli w tym zakresie z obowiązku poniesienia ciężaru podatkowego. Zaznaczenia ponadto wymaga, że wszystkie darowizny podlegające odliczeniu na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, muszą być przekazane na określony w tych przepisach cel, a fakt ten powinien potwierdzać dokument poniesienia wydatku. Jedynie w przypadku odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, w oparciu o ustawy regulujące stosunek państwa do poszczególnych kościołów w Polsce, wymagane jest dodatkowo sprawozdanie o przeznaczeniu ich na tę działalność.

3. OBOWIĄZEK ZŁOŻENIA SPRAWOZDANIA W PRAKTYCE ORZECZNICZEJ SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W ZAKRESIE STOSOWANIA ART. 55 UST. 7 USTAWY O STOSUNKU PAŃSTWA DO KOŚCIOŁA KATOLICKIEGO W RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Stosowanie art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. w praktyce, w szczególności w zakresie dotyczącym obowiązku przedłożenia sprawozdania z wydatkowania

⁵ Dz. U. Nr 5, poz. 25.

⁶ Sygn. akt FPS 5/04. Wyroki sądów administracyjnych dostępne w bazie: <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/>

⁷ Dz. U. z 2014 r., poz. 1726.

darowizny przez kościelną osobę prawną, wywoływało trudności. Analizowany przepis nie dopuszcza bowiem możliwości skorzystania z przedmiotowej ulgi na podstawie innych dowodów czy ustaleń, aniżeli sprawozdanie kościelnej osoby prawnej. Zatem brak przedstawienia organowi podatkowemu rzeczowego sprawozdania skutkuje utratą przez podatnika prawa do skorzystania z przedmiotowej ulgi.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zarysowały się różne poglądy co do wymogów, jakie powinno spełniać sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. Według dominującego w tym względzie poglądu sprawozdanie to powinno mieć postać szczegółowego dokumentu zdającego do uzasadnienia prawa do pomniejszenia dochodu o dokonaną darowiznę. Oprócz daty i podpisu osoby sporządzającej ten dokument sprawozdanie powinno zatem zawierać opis zdarzeń z taką dokładnością, aby organy podatkowe mogły dokonać kontroli opisanych w nim faktów. Przy tej interpretacji przyjmuje się, że ogólne oznaczenie celu darowizny przez wskazanie: „na cele charytatywno-opiekuńcze”, nie spełnia wymogów ustawy⁸. Konieczne jest wskazanie takich okoliczności, z których niewątpliwie będzie wynikało, że na rzecz określonej osoby/grupy osób w określonym czasie i miejscu w podanym wymiarze dane świadczenie o charakterze charytatywno-opiekuńczym rzeczywiście było przekazane⁹. W praktyce orzeczniczej wskazuje się, iż informacje zawarte w tym sprawozdaniu powinny być na tyle dokładne, konkretne i sprawdzalne, aby na ich podstawie można było zweryfikować, ustalić i ocenić, że w rzeczywistości sprawozdanie to dokumentuje przeznaczenie darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Przyjmuje się nadto, iż skoro w art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. ustawodawca wyznaczył okres aż dwóch lat na przedstawienie sprawozdania, świadczy to o założeniu, że zostaną w nim wymienione przez kościelną osobę prawną konkretne, rozłożone w czasie, zdarzenia związane z rozdysponowaniem otrzymanych darowizn na rzecz określonych podmiotów¹⁰. Weryfikacja oraz ocena treści sprawozdania, jak również przede

⁸ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego [dalej cyt.: NSA] z dnia 24 czerwca 1997 r., sygn. akt I SA/Wr 914/96; wyrok NSA z dnia 7 września 1999 r., sygn. akt I SA/Po 26/99; wyrok NSA z dnia 15 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1835/17.

⁹ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1836/17.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 31 maja 2005 r., sygn. akt FSK 1808/04; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt II FSK 79/06; wyrok NSA z dnia 23 marca 2006 r., sygn. akt II FSK 1405/05; wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt II FSK 588/06; wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2007 r., sygn. akt II FSK 162/06.

wszystkim przeznaczenia darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą unormowana jest przepisami postępowania podatkowego¹¹.

W orzecznictwie sądów administracyjnych można spotkać także stanowisko, w którym wskazuje się, że sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K., nie musi mieć charakteru szczegółowego sprawozdania z wydatkowania pieniędzy (sprawozdania finansowego), gdyż przepis ten mówi o „przeznaczeniu” darowizny, a nie o jej „wydatkowaniu”¹². Tego rodzaju podejście dające się uzasadnić rodzajem prowadzonej przez Kościół działalności charytatywno-opiekuńczej, nie może jednak prowadzić do zwolnienia od obowiązku przedstawienia sprawozdania o przeznaczeniu tej konkretnej darowizny podlegającej odliczeniu na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.

Nadto w orzecznictwie podkreśla się, iż sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. jest dokumentem prywatnym, nieobjętym domniemaniem prawdziwości przedstawionych w nim oświadczeń, stąd też podlega ono ocenie organów podatkowych zarówno pod względem formalnym, jak i merytorycznym¹³. Sprawozdanie kościelnej osoby prawnej jest zatem dokumentem mogącym wprowadzić dowód w postępowaniu podatkowym, jednakże nie jest wyposażone w domniemanie zgodności z prawdą złożonych w nim oświadczeń. W związku z tym informacje wynikające z wymienionego dokumentu winny być na tyle konkretne i sprawdzalne, aby na ich podstawie można było ocenić i ustalić, że w rzeczywistości informuje ono o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, zgodnie z art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. W praktyce orzeczniczej podkreśla się także, że dane przedstawione w sprawozdaniu o przeznaczeniu otrzymanej darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą powinny pozwalać na ustalenie kwestii takich jak: 1) czy w sprawozdaniu wskazane zostały cele przeznaczenia darowizny oraz czy można

¹¹ Tak: NSA w wyrokach z dnia 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 312/07; z dnia 31 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2376/10; z dnia 14 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 397/12.

¹² Por. wyrok NSA z 29 stycznia 2002 r., sygn. akt III SA 2300/00; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [dalej cyt.: WSA] w Warszawie z dnia 1 lipca 2004 r., sygn. akt II SA 1089/03; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 października 2003 r., sygn. akt SA/Bd 2182/03; wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2003 r., sygn. akt III SA 1209/01.

¹³ Por. wyrok NSA z dnia 1 września 2020 r., sygn. akt II FSK 3800/18; wyrok NSA z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2493/14; wyrok NSA z dnia 8 października 2009 r., sygn. akt II FSK 758/08; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 czerwca 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 84.

je zaliczyć do obszaru działalności charytatywno-opiekuńczej obdarowanej kościelnej osoby prawnej; 2) czy obdarowany podmiot w okresie opisanym w sprawozdaniu prowadził wskazaną w nim działalność charytatywno-opiekuńczą.

Sądy administracyjne wskazują jednak, że przedmiotem postępowania dowodowego w postępowaniu mającym na celu określenie prawidłowej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym winno być także ustalenie i ocena, czy otrzymanie darowizny miało adekwatny do niej wpływ na rozmiar oraz intensywność działalności charytatywno-opiekuńczej obdarowanego, o ile była prowadzona oraz w przypadku uzasadnionej procesowo potrzeby, sprawdzenie, czy określone podmioty otrzymały świadczenia z deklarowanej działalności charytatywno-opiekuńczej¹⁴.

4. OBOWIĄZEK ZŁOŻENIA SPRAWOZDANIA I JEGO TREŚĆ

Zgodnie z art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. „Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym [...], jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność [...]”. Jak już wskazywano analizowany przepis nakłada na podatnika obowiązek przedstawienia odpowiedniego sprawozdania o przeznaczeniu darowizny otrzymanej wskutek tej czynności prawnej na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.

Przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. nie określa wymogów tego „sprawozdania”, poza tym, że sprawozdanie to ma przedstawić obdarowana kościelna osoba prawna. Skoro przepis nie wprowadza takich wymogów, w dalszym toku wykładni należy odwołać się do językowego znaczenia terminu „sprawozdanie”, a następnie przyjąć, że podatnik jest zobowiązany do przedstawienia dokumentu, który zgodnie z tym znaczeniem posiada cechy „sprawozdania”.

Zgodnie ze *Słownikiem Języka Polskiego* wyrażenie „sprawozdanie”, oznacza przedstawienie przebiegu jakiejś działalności, opis wypadków,

¹⁴ Por. przykładowo wyrok NSA z dnia 1 września 2020 r., sygn. akt II FSK 3800/18.

zdarzeń, relację [Skorupka, Auderska, i Łempicka 1968, 769]. Z kolei *Słownik Języka Polskiego* wskazuje na ustny lub pisemny opis przebiegu jakiś wypadków, zdarzeń, zdanie sprawy z czegoś, raport. Nadto czasownik „przeznaczenie” oznacza w języku polskim „określić z góry cel, któremu coś ma służyć, przekazać coś dla kogoś, na czyjś użytek, na czyjąś korzyść” [Doroszewski 2000]. Należy zwrócić także uwagę, iż ustawodawca nakazuje podatnikowi przedstawienie sprawozdania „w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny [...] o przeznaczeniu jej na tę działalność”, podczas gdy względem uzyskania samego pokwitowania przekazania darowizny takiego okresu nie wprowadza, co prowadzi do wniosku, że w świetle powołanego przepisu kościelna osoba prawna winna wydatkować otrzymane środki we wskazanym czasie, co ma z kolei dokumentować sporządzone przezeń sprawozdanie. Gdyby bowiem celem sprawozdań miało być tylko wykazanie intencji obdarowanego, w ustawie przewidziano by, jako termin ich przedstawienia, okres bezpośrednio następujący po przyjęciu darowizny.

Z powyższego wynika, że sprawozdanie jest dokumentem, który relacjonuje rzeczywiście poczynione wydatki na działalność charytatywno-opiekuńczą, w tym przypadku przez kościelną osobę prawną, a nie plany, zamiary czy też intencje tego podmiotu, na co chce otrzymaną od podatnika darowiznę przeznaczyć.

Stanowisko to znajduje oparcie również w wykładni celowościowej. Celem omawianej ulgi jest bowiem wspieranie działalności charytatywno-opiekuńczej, która jest prowadzona przez kościelną osobę prawną. Powiązanie tego instrumentu z obowiązkiem sprawozdawczym niewątpliwie miało na celu zapewnienie, że odliczone od podstawy opodatkowania darowizny faktycznie zostaną przeznaczone na działalność charytatywno-opiekuńczą tych podmiotów, a zatem, że w wyniku przekazania darowizny działalność taka rzeczywiście będzie prowadzona w granicach przekazanych środków.

Analizowany przepis nie zawiera jednak wytycznych dotyczących stopnia szczegółowości omawianego sprawozdania. W orzecznictwie jednocześnie prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym winno być to szczegółowe zdanie sprawy z przebiegu działalności, o charakterze zarówno przedmiotowym, jak i podmiotowym, tak aby odzwierciedlało nie tylko co, ale i komu przekazano darowizny, realizując cel charytatywno-opiekuńczy.

Wydaje się jednak, że tak zdefiniowany wymóg stawiany w tym względzie przez sądy administracyjne i organy podatkowe jest zbyt daleko idący.

Skoro warunkiem konkretyzacji uprawnienia do omawianej ulgi podatkowej jest przeznaczenie środków darowizny na preferowane cele, organy podatkowe – dokonując oceny prawa podatnika do skorzystania z tej ulgi – winny zatem mieć możliwość zweryfikowania w oparciu o przedłożone przez podatnika sprawozdanie instytucji kościelnej, czy cele te są realizowane. Sprawozdanie powinno zatem zawierać w sposób przedmiotowy informacje, że otrzymane tytułem darowizny środki w określonej kwocie rzeczywiście zostały spożytkowane na aktywność, którą można zaliczyć do działalności charytatywno-opiekuńczej. Działalność ta została przez ustawodawcę zdefiniowana w Rozdziale 6 analizowanej ustawy. Pojęcie działalności charytatywno-opiekuńczej definiuje w szczególności jej art. 39, który zawiera katalog otwarty aktywności Kościoła stanowiącej z mocy przepisu ustawowego działalność charytatywno-opiekuńczą. Działalność ta obejmuje: 1) prowadzenie zakładów dla sierot, starców, osób upośledzonych fizycznie lub umysłowo oraz innych kategorii osób potrzebujących opieki; 2) prowadzenie szpitali i innych zakładów leczniczych oraz aptek; 3) organizowanie pomocy w zakresie ochrony macierzyństwa; 4) organizowanie pomocy sierotom, osobom dotkniętym klęskami żywiołowymi i epidemiami, ofiarom wojennym, znajdującym się w trudnym położeniu materialnym lub zdrowotnym rodzinom i osobom, w tym pozbawionym wolności; 5) prowadzenie żłobków, ochronek, burs i schronisk; 6) udzielanie pomocy w zapewnianiu wypoczynku dzieciom i młodzieży znajdującym się w potrzebie; 7) krzewienie idei pomocy bliźnim i postaw społecznych temu sprzyjających; 8) przekazywanie za granicę pomocy ofiarom klęsk żywiołowych i osobom znajdującym się w szczególnej potrzebie.

Katalog ten ma charakter przedmiotowy. Z powyższego katalogu wynika, że uznaje się, iż darowizna jest przeznaczona przez kościelną osobę prawną na określony w nim cel nie tylko wtedy, gdy jest ona wydatkowana bezpośrednio na pomoc potrzebującym, ale również wówczas, gdy sfinansowano z niej prowadzenie lub wybudowanie placówek, które z kolei tej pomocy udzielają. Analiza aktywności zaliczanej do działalności charytatywno-opiekuńczej nie pozwala natomiast na przyjęcie wniosku, że warunkiem uprawnienia podatnika do omawianej ulgi podatkowej jest wskazanie szczegółowych informacji obejmujących dane osób uzyskujących pomoc w ramach działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła katolic-

kiego. Obowiązek taki nie tylko nie wynika z literalnego brzmienia powołanych przepisów, ale również nie przystaje do charakteru działalności zawartej w wymienionym wyżej katalogu. Specyfika niesionej pomocy, przykładowo takiej jak organizowanie pomocy osobom bezdomnym, osobom dotkniętym klęskami żywiołowymi i epidemiami, ofiarom wojennym, przekazywanie za granicę pomocy ofiarom klęsk żywiołowych i osobom znajdującym się w szczególnej potrzebie wręcz zakłada, że dane osobowe osób, które skorzystały z pomocy Kościoła w ogóle nie są znane (np. dane osobowe osób będących beneficjentami pomocy polegającej na wydawaniu chleba i innych datków biednym, zapewnienia biednym – w tym bezdomnym – noclegu oraz posiłku w tzw. przytuliskach, prowadzonych w ramach parafii czy też domów zakonnych). Nadto zwrócić należy uwagę, iż tego rodzaju dane osób fizycznych w powiązaniu z określonymi działaniami charytatywno-opiekuńczymi można uznać za dane wrażliwe, podlegające szczególnej ochronie, a zatem ich gromadzenie przez kościelne osoby prawne i udostępnianie osobom trzecim (darczyńcom) w sprawozdaniach budzić może zastrzeżenia z punktu widzenia przepisów o ochronie danych osobowych.

Z powyższego zatem wynika, że składane przez kościelną osobę prawną sprawozdanie z wydatkowania darowizny winno zawierać oświadczenie obdarowanego o charakterze przedmiotowym o przeznaczeniu otrzymanych środków finansowych na cel premiowany odliczeniem od dochodu i wymieniony w treści art. 39 u.s.P.K.K., ze wskazaniem stosownych kwot, które w związku z tym mogą zostać odliczone przez podatnika od podstawy opodatkowania. Dane zawarte w sprawozdaniu winny być bowiem na tyle dokładne i konkretne, aby umożliwić podatnikowi samoobliczenie podatku, a następnie organowi podatkowemu w późniejszym (ewentualnym) postępowaniu podatkowym ustalenie, sprawdzenie, zweryfikowanie danych o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą, która podlega odliczeniu dla celów podatkowych.

Za dokonaną wykładnią przemawia również prawo kanoniczne. W Księdze V, Tytule II Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.¹⁵ uregulowano kwestie zarządu dóbr Kościoła katolickiego. Zgodnie z kan. 1287 § 2 KPK/83 z dóbr ofiarowanych przez wiernych na rzecz Kościoła, zarządcy powinni

¹⁵ *Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus* (25.01.1983), AAS 75 (1983), pars II, s. 1-317; tekst polski: *Kodeks Prawa Kanonicznego*, przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu, Pallottinum, Poznań 1984 [dalej cyt.: KPK/83].

przedstawiać wiernym odpowiednie sprawozdania, według norm, które winno określić prawo partykularne. Powinność przedstawienia przez kościelne osoby prawne sprawozdania odpowiedniego, a więc odpowiadającego celom, jakim ma służyć, ma umocowanie w KPK/83¹⁶. Prawo partykularne nie przewiduje jednego uniwersalnego wzoru, jak winno wyglądać sprawozdanie, a zatem o jego treści winny decydować przede wszystkim względy jego celowości. Niemniej jednak ustawodawca nie nałożył na kościelne osoby prawne obowiązku prowadzenia szczególnej ewidencji dla celów podatkowych, która zawierałaby określone informacje o charakterze podmiotowym, jak wynika to z orzecznictwa sądów administracyjnych, ani też nie odnosi się do takiego właśnie obowiązku na gruncie prawa kanonicznego.

5. OBOWIĄZEK ZŁOŻENIA SPRAWOZDANIA A ZASADA OCHRONY ZAUFANIA OBYWATELA DO PAŃSTWA I STANOWIONEGO PRZEZ NIE PRAWA

Niezależnie od sformułowanych powyżej uwag dotyczących wykładni art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K., analizowany przepis w zakresie, w jakim nakłada na podatników obowiązek przedłożenia sprawozdania kościelnej osoby prawnej budzi wątpliwości natury konstytucyjnej.

Wyrażona w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁷ zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwia jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań, jak i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych¹⁸.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 3245/15.

¹⁷ Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

¹⁸ Por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego [dalej cyt.: TK] z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00, OTK ZU 2000, nr 5, poz. 138.

Zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono 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 działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny¹⁹.

Przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. powyższych postulatów nie realizuje. Przepis ten przyznaje jednostce, która motywowana obowiązkiem solidarności z innymi dokonała przysporzenia majątkowego na rzecz instytucji prowadzącej działalność charytatywno-opiekuńczą, prawo do obniżenia podstawy opodatkowania o wydatkowane na ten cel kwoty. Jednocześnie powstanie tego prawa warunkuje jednak od zachowania się obdarowanego, tj. od sporządzenia przez obdarowanego sprawozdania.

Zgodnie z tym, co zostało wskazane w końcowym zdaniu preambuły do Konstytucji RP powszechny obowiązek solidarności z innymi jest jedną z zasad obowiązujących wszystkich stosujących Konstytucję²⁰. Przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. – w swojej istocie – kieruje środki przeznaczone na podatki, do instytucji, które realizują konstytucyjny obowiązek solidarności z innymi wydając powierzone im środki na cele związane z działalnością charytatywno-opiekuńczą i uprawnia tym samym podatnika do decydowania, w jakich formach oraz przez jaki podmiot obowiązek ten ma być realizowany. Obowiązek ten zgodnie z wolą ustawodawcy może być realizowany także przez kościelne osoby prawne, które na mocy powyższego przepisu oraz art. 22 ust. 1 Konkordatu podpisanego w dniu 28 lipca 1993 r. między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską²¹ – jeżeli chodzi o realizację działalności charytatywno-opiekuńczej – przez podjęcie w tym zakresie współdziałania włączone zostały do sfery prawa publicznego.

Przepis ten ponadto zakłada, że podatnik, który ponosi ofiarę publiczną na rzecz podmiotu, któremu z uwagi na podjęcie przez ten podmiot

¹⁹ Zob. np. orzeczenie TK z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K. 1/94, OTK 1994, cz. I, poz. 10, s. 78; wyrok TK z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K. 34/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 94, s. 482.

²⁰ Tak: TK w wyroku z dnia 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 57/04 OTK-A 2006, nr 4, poz. 43.

²¹ Dz. U. z 1998 r., Nr 51, poz. 318 [dalej cyt.: Konkordat].

współdziałania z państwem w służbie dobru człowieka i dobru wspólnemu posiada cechę publicznej wiarygodności, podlega zwolnieniu z obowiązku ponoszenia ciężaru publicznego w postaci podatku. Skoro bowiem jednostka w oparciu o upoważnienie ustawowe dokonuje przysporzenia majątkowego na rzecz podmiotu, który realizuje zadania z dziedziny prawa publicznego, poprzez dokonanie tego przysporzenia realizuje ona tym samym określony w art. 84 Konstytucji RP obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków. Elementarne poczucie sprawiedliwości wymaga zatem, aby jednostka, która w sposób motywowany przez ustawodawcę pokierowała swymi sprawami majątkowymi i poniosła ofiarę publiczną pozostając w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa, mogła liczyć na rekompensatę w postaci prawa do odliczenia ofiarowanych na cele publiczne kwot od podstawy opodatkowania i nie była obowiązana w rezultacie do dwukrotnego ponoszenia świadczenia o charakterze publiczno-prawnym. Przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. stanowi tymczasem swoistą dla niej „pułapkę”. Uzależnia bowiem powstanie prawa do zwolnienia z obowiązku poniesienia ciężaru publicznego darczyńcy, który złożył ofiarę publiczną, od przedłożenia przez niego sprawozdania przedstawionego mu przez podmiot prawa publicznego, który ofiarę przyjął, mimo, że darczyńca nie ma prawnych możliwości zweryfikowania zawartych w tym sprawozdaniu informacji ani wpływu na ich treść. Nie można tymczasem różnicować sytuacji prawnej jednostki w zależności od zdarzeń, na które nie ma ona żadnego wpływu.

Zwrócić należy przy tym uwagę, iż zgodnie z konstrukcją cywilnoprawną, którą wprowadza powyższy przepis, jednostka, która ponosi ofiarę publiczną na rzecz kościelnej osoby prawnej nie pozostaje z tą osobą w stosunku zlecenia, który uprawniałby przekazującego środki na cele charytatywno-opiekuńcze do podejmowania działań mających na celu efektywne wykorzystanie tych środków w okresie dwóch lat od dnia ich przekazania, lecz określa to przysporzenie jako darowiznę, co uniemożliwia ponadto – z uwagi na brak przesłanek – wystąpienie z żądaniem zwrotu przedmiotu darowizny. Darczyńca może wprowadzić na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania nie czyniąc nikogo wierzyicielem, co – zgodnie z art. 893 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*²² – stanowi polecenie. Działanie to lub zaniechanie w tym wy-

²² Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 z późn. zm.

padku polegałoby na spełnieniu oznaczonego świadczenia na rzecz osoby trzeciej. Wbrew stanowisku prezentowanemu przez sądy administracyjne obowiązek ten nie dotyczy zatem sporządzania przez obdarowanego sprawozdania, a w szczególności jego określonej formy i treści, tym bardziej, że zgodnie z art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K., darowizna przekazywana jest na cele charytatywno-opiekuńcze realizowane przez podmiot prawa publicznego, a nie zaś na rzecz konkretnego beneficjariusza.

Ponadto zauważyć należy, iż sporządzenie sprawozdania z przeznaczenia przekazanych przez darczyńcę kwot na konkretne cele, w sytuacji gdy darowizny nie wpływają na wyodrębnione – w odniesieniu do każdego z darczyńców – rachunki w wielu wypadkach w ogóle nie wydaje się możliwe. W sytuacji bowiem, w której kilku darczyńców przekazuje ofiarę publiczną na rachunek kościelnej osoby prawnej, nie jest możliwe skuteczne wykazanie w sprawozdaniu, iż to właśnie środki kontrolowanego podatnika przez organ podatkowy przeznaczone zostały na rzecz konkretnego beneficjenta, co naraża ją na zarzut ze strony organów podatkowych, iż nie może ona odliczyć przekazanej darowizny od podstawy opodatkowania.

W rezultacie tak ukształtowanego stosunku prawnego art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. nie pozwala jednostce, która decyduje się na realizację obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych oraz obowiązku solidarności z innymi poprzez poniesienie ofiary publicznej na rzecz podmiotu uznanego przez państwo, z mocy umowy międzynarodowej, za zrównany pod względem prawnym, w zakresie działalności dla dobra człowieka i dobra wspólnego, służącej celom charytatywno-opiekuńczym za równoprawny z instytucjami państwowymi, przewidzieć rozmiaru ciężaru publicznoprawnego.

6. OBOWIĄZEK ZŁOŻENIA SPRAWOZDANIA A KONSTYTUCYJNA ZASADA RÓWNOŚCI

Przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. budzi również wątpliwości co do jego zgodności z konstytucyjną zasadą równości.

Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału, zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, powinny być traktowane równo, tj. bez różnicowań zarówno faworyzujących, jak i dyskryminujących. Jednocześnie zasada równości zakłada odmienne traktowanie tych podmiotów prawa, które

nie posiadają wspólnej cechy istotnej. Badając zgodność regulacji prawnej z konstytucyjną zasadą równości, należy ustalić, czy zachodzi podobieństwo określonych podmiotów, a więc czy możliwe jest wskazanie wspólnej cechy istotnej lub faktycznej uzasadniającej równe traktowanie tych podmiotów. Ustalenie to wymaga analizy celu i treści aktu normatywnego, w którym zawarta została kontrolowana norma prawna. Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Odstępstwo takie jest dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione trzy warunki. Po pierwsze, wprowadzone przez prawodawcę różnicowania muszą być racjonalnie uzasadnione. Muszą one mieć związek z celem i treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma. Po drugie, waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie podmiotów podobnych, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku ich różnego traktowania. Po trzecie, różnicowanie podmiotów podobnych musi znajdować podstawę w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych.

Zasada równości została wyrażona w szeregu przepisów ustawy zasadniczej. Z jednej strony, Konstytucja RP zawiera ogólny przepis (art. 32) wyrażający zasadę równości, który nakazuje przestrzeganie tej zasady wszystkim organom władzy publicznej, z drugiej strony zawiera przepisy, które konkretyzują zasadę równości w określonych dziedzinach życia lub w odniesieniu do określonych stosunków społecznych. Przepisy szczegółowe Konstytucji RP nakazują poszanowanie zasady równości między innymi w takiej dziedzinie życia społecznego, jaką jest działalność kościołów i związków wyznaniowych (art. 25) oraz w sferze ochrony własności (art. 64 ust. 2), przy czym znaczenie powyższych przepisów szczegółowych polega na potwierdzeniu obowiązywania omawianej zasady w wymienionych w nich dziedzinach życia.

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP „własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”. Każde zatem prawo majątkowe korzysta z jednakowej konstytucyjnej ochrony.

Zasada równej dla wszystkich ochrony własności nakazuje przyjęcie, że również w przypadku rozstrzygnięć ustawodawczych, skłaniających jednostkę pozostającą w wykonaniu obowiązku solidarności z innymi do rozporządzenia swoim mieniem poprzez dokonanie ofiary publicznej, w na-

stępsztwie którego ustawodawca przyznaje tej jednostce możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą – bez względu na to, czy darowizna ta dokonana została na rzecz instytucji państwowej czy też kościelnej, która na mocy umowy międzynarodowej została z instytucją państwową zrównana – obowiązywać powinien podobny standard ochrony własności. Należy bowiem założyć, że ustawowa ingerencja w prawo własności w tym obszarze, niezależnie od tego, czy dokonywana jest w związku z realizacją celów publicznych za pośrednictwem instytucji państwowej czy też kościelnej, podlegać powinna do pewnego stopnia takim samym założeniom. Nie można bowiem zakładać, że ingerencja ustawodawcy w prawo własności jednostki, która dokonała przysporzenia majątkowego na rzecz kościelnej osoby prawnej, która w zakresie, w jakim współdziała z Państwem dla dobra człowieka i dobra wspólnego, jest osobą prawa publicznego, podlega mniejszym czy też „łagodniejszym” rygorom konstytucyjnym niż prawo własności jednostki, która dokonała przysporzenia majątkowego na rzecz instytucji państwowej.

Przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. narusza tę zasadę, bowiem istota prawa do odliczenia darowizn w analizowanym tu ujęciu jest taka sama, niezależnie od tego, czy przysporzenie następuje na rzecz instytucji kościelnej czy też państwowej. Wszystkie darowizny podlegające odliczeniu na podstawie przepisów ustawy *o podatku dochodowym od osób fizycznych*, muszą być przekazane na określony w tych przepisach cel, a fakt ten powinien potwierdzać jedynie dokument poniesienia wydatku. Zgodnie bowiem z art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f. wysokość wydatków na działalność charytatywno-opiekuńczą ustalało się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie, a od zmiany tego przepisu z dniem 1 stycznia 2002 r. wysokość wydatków na cele wymienione w ust. 1 pkt 9 ustala się na podstawie dowodu wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego. Natomiast w przypadku odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, w oparciu o art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K., wymagane jest dodatkowo sprawozdanie o przeznaczeniu ich na tę działalność, mimo tego, że darowizna zostaje przyjęta przez podmiot, którego działalność charytatywno-opiekuńczą została zrównana z mocy umowy międzynarodowej pod względem prawnym z działalnością służącą tożsamym celom prowadzoną przez instytucje państwowe.

7. OBOWIĄZEK ZŁOŻENIA SPRAWOZDANIA A KONSTYTUCYJNY STATUS ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH

Treść przepisu art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. wymaga również analizy z punktu widzenia jego zgodności z art. 25 Konstytucji RP. Powyższy przepis reguluje konstytucyjny status kościołów i związków wyznaniowych. Niewątpliwie z treści art. 25 Konstytucji RP można wywieść, iż status wspólnot religijnych został uregulowany w sposób szczególny, różny od innych podmiotów prawa, ustanawiając specyficzne gwarancje ich praw.

Zgodnie z art. 25 ust. 1 Konstytucji RP kościoły i inne związki wyznaniowe są równouprawnione. Nikt nie może być zatem dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny (por. art. 25 ust. 2 Konstytucji RP). Zasady te mają przy tym charakter uniwersalny, gdyż dotyczą nie tylko równego traktowania ewentualnych obdarowanych, tj. kościołów i związków wyznaniowych, ale także darczyńców, czyli podatników korzystających z ulg podatkowych.

Stosownie z kolei do art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP, współdziałanie państwa z jakimkolwiek kościołem lub związkiem wyznaniowym ma służyć dobru człowieka i dobru wspólnemu. Jak wskazywano wyżej, przez podjęcie w tym zakresie współdziałania państwo włącza zatem kościoły i związki wyznaniowe w sferę prawa publicznego.

Do istotnych elementów statusu wspólnot religijnych należy również sformułowana w art. 25 ust. 4 Konstytucji RP zasada stanowienia regulacji prawnych dotyczących tych wspólnot w drodze dwustronnej. Stosunki między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem katolickim określa umowa międzynarodowa ze Stolicą Apostolską oraz ustawy. Zgodnie z art. 22 ust. 1 Konkordatu, działalność służąca celom humanitarnym, charytatywno-opiekuńczym, naukowym i oświatowo-wychowawczym, podejmowana przez kościelne osoby prawne, jest zrównana pod względem prawnym z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe.

Z powyższego przepisu wyraźnie wynika, iż w zakresie, w jakim Kościół katolicki, realizując obowiązek współdziałania z państwem określony w art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP, podejmuje działalność, która służy dobru człowieka i dobru wspólnemu, korzysta on z przywilejów przysługujących osobom prawa publicznego, w tym publicznej wiarygodności.

Statuując powyższą zasadę ustawodawca kierował się przekonaniem, iż działalność charytatywno-opiekuńcza Kościoła katolickiego jest co najmniej tak samo efektywna, co działalność instytucji państwowych w tym samym zakresie. Przekonanie to – jak się wydaje – ustawodawca oparł na doświadczeniach wynikających z dotychczasowej działalności Kościoła katolickiego, który podtrzymuje długowieczną tradycję aktywności w niesieniu pomocy osobom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej, rodzinnej lub osobistej, a zatem w sferze charytatywno-opiekuńczej. Efektywność działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła katolickiego opiera się na rozbudowanej infrastrukturze pomocowej i dobrej organizacji Kościoła katolickiego w sferze działalności zajmujących się działalnością dobroczynną, co pozwala Kościołowi katolickiemu na podjęcie współdziałania z państwem w rozumieniu art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP w służbie człowiekowi. Nie bez znaczenia jest też fakt, że motywacja działania Kościoła katolickiego jest mocno zakorzeniona w religijnym sensie niesienia pomocy innym, który wpisuje się w realizację wyrażonego w preambule Konstytucji RP obowiązku solidarności z innymi.

Powyższe doświadczenie instytucji kościelnych stanowiło uzasadnienie nie tylko dla zrównania działalności kościelnych osób prawnych Kościoła katolickiego z działalnością instytucji państwowych, ale również preferowania działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła katolickiego oraz jej różnicowania w stosunku do pozostałych form tego rodzaju działalności realizowanych przez inne kościelne osoby prawne. W świetle bowiem zasady równości wobec prawa ustawodawca ma możliwość różnicowania sytuacji poszczególnych podmiotów, jeżeli jest ono racjonalnie uzasadnione, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku różnego traktowania oraz znajduje ono podstawę w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych. Poza powołanym wyżej argumentem uzasadniającym różnicowanie sytuacji prawnej Kościoła katolickiego w stosunku do innych związków wyznaniowych, nawiązującym do jego doświadczenia w udzielaniu pomocy innym, znajduje uzasadnienie w wielu innych niż równość wobec prawa wartościach akceptowanych w przepisach rangi konstytucyjnej. Wartościami tymi są chociażby potrzeby: zapewnienia obywatelom zabezpieczenia społecznego (art. 67 Konstytucji RP), pomocy w zapewnieniu egzystencji osobom niepełnosprawnym (art. 69 Konstytucji RP), zapewnienia szczególnej pomocy rodzinom znajdującym się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (art.

71 ust. 1 Konstytucji RP) czy też przeciwdziałania bezdomności (art. 75 ust. 1 Konstytucji RP), które to potrzeby Kościoł katolicki w sposób efektywny w służbie dobru człowieka i dobru wspólnemu realizuje.

Takie rozumienie zasady równouprawnienia kościołów i związków wyznaniowych przemawia za stanowiskiem, iż zrównanie przez ustawodawcę pod względem prawnym działalności służącej celom charytatywno-opiekuńczym, podejmowanej przez kościelne osoby prawne Kościoła katolickiego, z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe, nie narusza zasady równouprawnienia kościołów wyrażonej w art. 25 Konstytucji RP ani sformułowanej w art. 32 Konstytucji RP zasady równości.

Powyższe rozważania skłaniają do uznania, że skoro ustawodawca, w wykonaniu obowiązku regulacji prawnych kościołów i związków wyznaniowych w drodze dwustronnej, na mocy umowy międzynarodowej zrównał pod względem prawnym działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych, które podjęły współdziałanie z państwem w służbie człowiekowi, z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe, wobec braku takiego obowiązku po stronie instytucji państwowych, nie może on jednocześnie nakładać na kościelne osoby prawne obowiązku złożenia sprawozdania z przeznaczenia darowizny, od którego uzależnione jest prawo podatnika do odliczenia tej darowizny od podstawy opodatkowania dla celów podatku dochodowego. Jak wskazywano wyżej, zgodnie z art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f., wysokość wydatków na działalność charytatywno-opiekuńczą, realizowaną przez instytucje państwowe, które podlegały odliczeniu od podstawy opodatkowania dla celów podatku dochodowego, ustalało się jedynie na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie, a od zmiany tego przepisu z dniem 1 stycznia 2002 r. – na podstawie dowodu wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego.

Z powołanych wyżej przepisów art. 25 ust. 3 i 4 Konstytucji RP wynika zatem norma, zgodnie z którą ofiary publiczne złożone na działalność charytatywno-opiekuńczą prowadzoną przez kościelne osoby prawne, którym w zakresie tej działalności przypisana jest cecha publicznej wiarygodności, podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania określonej zgodnie z przepisami ustawy *o podatku dochodowym od osób fizycznych*, muszą być przekazane na określony wyżej cel publiczny, a fakt ten powinien potwierdzać jedynie dokument poniesienia wydatku.

Powyższe prowadzi do wniosku, iż art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. w zakresie, w jakim jednostronnie nakłada na kościelne osoby prawne, które jako podmioty prawa publicznego podejmują służącą dobru człowieka i dobru wspólnemu kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą zrównaną, z mocy umowy międzynarodowej, pod względem prawnym z działalnością służącą tożsamym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe, obowiązek sporządzania sprawozdania, mimo tego, że instytucje państwowe obowiązkiem takim przez ustawodawcę nie zostały obciążone.

8. CZY SPRAWOZDANIE KOŚCIELNEJ OSOBY PRAWNEJ JEST DOKUMENTEM PRYWATNYM?

W orzecznictwie sądów administracyjnych w sposób jednolity wskazuje się, że sporządzone przez kościelną osobę prawną sprawozdanie jest dokumentem prywatnym i w związku z tym nie korzysta z przywilejów dokumentu urzędowego.

Badając powyższą kwestię należy zwrócić uwagę na kontekst normatywny, w którym funkcjonuje analizowany przepis ustawy kościelnej. Istotne znaczenie w tym względzie ma przede wszystkim art. 22 ust. 1 Konkordatu. Przepis ten stanowi, że działalność służąca celom humanitarnym, charytatywno-opiekuńczym, naukowym i oświatowo-wychowawczym, podejmowana przez kościelne osoby prawne, jest zrównana pod względem prawnym z działalnością służącą analogicznym celom i prowadzoną przez instytucje państwowe. Z tego przepisu wynika wyraźnie, że Kościół katolicki jest w zakresie, w którym współdziała z państwem dla dobra człowieka i dobra wspólnego, osobą prawa publicznego. Przez podjęcie w tym zakresie współdziałania Państwo włącza zatem kościoły i związki wyznaniowe w sferę prawa publicznego. Kościół lub związek podejmując owo współdziałanie i wkraczając w sferę prawa publicznego, przestaje być „zwykłą” osobą prawną. Za wyraźnym przyzwoleniem państwa staje się podmiotem publicznym. Tym samym jego działaniom w stosunkach z podmiotami prawa prywatnego, nawiązywanymi dla osiągnięcia celu publicznego, musi być przypisana cecha publicznej wiarygodności. To rozwiązanie konstytucyjne nawiązuje do zarzuconej w poprzednim systemie ustrojowym koncepcji osoby prawa publicznego.

Ustawodawca uzzględnił tym samym efektywność działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła katolickiego, która opiera się na rozbudowanej infrastrukturze pomocowej i dobrej organizacji Kościoła katolickiego w sferze działalności zajmujących się działalnością dobroczynną, co pozwala Kościołowi katolickiemu na podjęcie współdziałania z państwem w rozumieniu art. 25 ust. 3 *in fine* Konstytucji RP w służbie człowiekowi. Powyższe założenie leżało u podstaw nie tylko zrównania działalności kościelnych osób prawnych Kościoła katolickiego z działalnością instytucji państwowych, ale również preferowanie działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła katolickiego oraz jej różnicowanie w stosunku do pozostałych form tego rodzaju działalności realizowanych przez inne kościelne osoby prawne.

Skoro ustawodawca, w wykonaniu obowiązku regulacji prawnych kościołów i związków wyznaniowych w drodze dwustronnej, na mocy umowy międzynarodowej zrównał pod względem prawnym działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych, które podjęły współdziałanie z państwem w służbie człowiekowi, z działalnością służącą analogicznym celom, prowadzoną przez instytucje państwowe, dokumentom sporządzonym przez instytucje kościelne przysługuje taka sama moc dowodowa jak dokumentom sporządzonym przez powołane do tego organy władzy publicznej. W świetle powyższego konsekwentnie uznać należy, że dokumenty sporządzone przez instytucje kościelne stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone w rozumieniu art. 194 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*²³.

PODSUMOWANIE

Stosowanie do art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. budzi szereg trudności w praktyce. W szczególności w zakresie, w jakim przepis ten odnosi się do obowiązku przedłożenia sprawozdania z wydatkowania darowizny przez kościelną osobę prawną, który warunkuje możliwość skorzystania z ulgi podatkowej polegającej na odliczeniu przekazanej na rzecz kościelnej osoby prawnej darowizny od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Przyjmowana przez sądy administracyjne wykładnia rzeczowego

²³ Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.

przepisu, zgodnie z którą przedłożone przez podatnika sprawozdanie winno zawierać szczegółowo tak elementy przedmiotowe, jak i podmiotowe wyjawiające ostatecznych beneficjentów działalności charytatywno-opiekuńczej kościelnych osób prawnych, które następnie winny zostać poddane weryfikacji przez organy podatkowe, nie wydaje się prawidłowa. Szczególnie mając na uwadze fakt, że żaden przepis prawa nie formułuje wymogów co do treści i formy sprawozdania o przeznaczeniu otrzymanej darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościoła katolickiego.

Brak przedstawienia organowi podatkowemu sprawozdania w akceptowanej przez organy podatkowe formie skutkuje utratą przez podatnika prawa do skorzystania z przedmiotowej ulgi, a zatem naraża podatnika na daleko idące negatywne skutki prawne. Przepis art. 55 ust. 7 u.s.P.K.K. mający charakter pozytywnego bodźca fiskalnego pozwala bowiem, aby podatnik, który dokonał darowizny na rzecz osoby prawnej Kościoła katolickiego, będącej podmiotem prawa publicznego, wskazując jako motyw tego przysporzenia kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, nabył prawa do wyłączenia z podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych kwoty dokonanej darowizny, a jednocześnie przewiduje utratę w późniejszym terminie tego prawa wskutek nieprzedstawienia, właściwego w arbitralnej ocenie organów podatkowych, sprawozdania kościelnej osoby prawnej o wydatkowaniu uzyskanej darowizny na wskazane wyżej cele. Z powyższych względów, jak i przytoczonych w niniejszym opracowaniu wątpliwości natury konstytucyjnej przepis ten powinien ulec nowelizacji, tak by nie stanowił źródła niepewności co do rozmiaru ciężaru publicznego i nie powodował przez to nadmiernego uszczerbku w prawach majątkowych darczyńcy.

PIŚMIENNICTWO

- Doroszewski, Witold, red. 2000. *Słownik Języka Polskiego*. <http://www.sjpd.pwn.pl/haslo/sprawozdanie/> [dostęp: 06.04.2021].
- Skorupka, Stanisław, Halina Auderska, i Zofia Łempicka, red. 1968. *Słownik Języka Polskiego*. Warszawa: PWN.

Odliczenie od dochodu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą

Streszczenie

Autorzy artykułu poddają w nim analizie art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. *o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej*, który stwarza podstawę prawną ulgi podatkowej polegającej na możliwości odliczenia od dochodu darowizny dokonanej na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Z powyższego odliczenia podatkowego może skorzystać darczyńca, który legitymuje się dwoma dokumentami otrzymanymi od obdarowanej kościelnej osoby prawnej, tj. pokwitowaniem odbioru darowizny oraz sprawozdaniem o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Wykładnia omawianego przepisu budzi szereg wątpliwości w szczególności w zakresie, w jakim odnosi się on do obowiązku przedłożenia sprawozdania z wydatkowania darowizny przez kościelną osobę prawną, który warunkuje możliwość skorzystania z ulgi podatkowej polegającej na odliczeniu przekazanej na rzecz kościelnej osoby prawnej darowizny od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. Przyjmowana przez sądy administracyjne wykładnia rzeczzonego przepisu, nie wydaje się prawidłowa. W ocenie autorów przepis budzi również wątpliwości natury konstytucyjnej.

Słowa kluczowe: darowizna; ulga podatkowa; podatek dochodowy od osób fizycznych; działalność charytatywna Kościoła

Deduction of Donations for Church Charity and Care Activities from Gross Income

Summary

The authors of the article analyse Art. 55(7) of the Act of 17 May 1989 on the Relations between the State and the Roman Catholic Church in the Republic of Poland. It forms the legal basis for a tax relief involving the possibility of deducting a donation for church charity and care activities. The donation may be deducted by the donor from its gross income if the donor is in the possession of two documents issued by the beneficiary, i.e. ecclesiastical juridical person, i.e. an acknowledgement of donation receipt and a report on the allocation of the donation to the church charity and care activities. The interpretation of the analysed provision raises some doubts, in particular regarding the requirement to submit a report on how a donation will be expended by the beneficiary. Having this document is a prerequisite for deducting the donation from the tax base in calculating income tax. The interpretation of the said provision adopted by administrative courts does not seem to be correct. In the authors' opinion, the provision also raises doubts of a constitutional nature.

Keywords: donation; tax relief; personal income tax; charity work of the Roman Catholic Church

Information about Author: DR. HABIL. KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, UNIVERSITY PROFESSOR – Center for Fiscal Studies, Faculty of Law and Administration, Nicolaus Copernicus University in Toruń; correspondence address: ul. Władysława Bojarskiego 3, 87-100 Toruń, Poland; e-mail: kls@umk.pl; <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

Information about Author: DR. HABIL. WOJCIECH MORAWSKI, UNIVERSITY PROFESSOR – Department of Public Finance Law, Faculty of Law and Administration, Nicolaus Copernicus University in Toruń; correspondence address: ul. Władysława Bojarskiego 3, 87-100 Toruń, Poland; e-mail: wmoraw@umk.pl; <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

Information about Author: DR. EWA PREJS – Department of Public Finance Law, Faculty of Law and Administration, Nicolaus Copernicus University in Toruń; correspondence address: ul. Władysława Bojarskiego 3, 87-100 Toruń, Poland; e-mail: eprejs@umk.pl; <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>