

Paweł Selera*

ODLICZENIE DAROWIZN NA RZECZ KOŚCIOŁA OD DOCHODU W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH – EWOLUCJA REGULACJI PRAWNO- -PODATKOWYCH ORAZ KIERUNKI WYKŁADNI¹

Preferencje podatkowe dla wiernych związane z przekazywaniem darowizn na rzecz kościołów (związków wyznaniowych) są znane nie tylko w polskim systemie prawnym. Dokonanie darowizny na rzecz kościoła umożliwia pod pewnymi warunkami uzyskanie „korzyści podatkowej” w postaci pomniejszenia dochodu o wysokość dokonanej darowizny. Jest to wyrazem wspierania przez państwo współfinansowania kościoła i jego potrzeb przez wiernych, określane jako finansowanie pośrednie.

W polskim systemie prawnym ustawodawca do tego typu „ulgi podatkowej” nawiązuje w ustawie podatkowej – co jest zrozumiałe – ale także w poszczególnych ustawach regulujących stosunek państwa do określonych kościołów/związków wyznaniowych. Co istotne zakres tych odliczeń pozostawał przez długi czas względem siebie w pewnej konkurencji.

* Dr nauk prawnych, LL.M. (Univ. Regensburg), doradca podatkowy, starszy wykładowca w Państwowej Wyższej Szkole Zawodowej imienia *Angelusa Silesiusa* w Wałbrzychu, wykładowca na studiach podyplomowych prawa podatkowego na Uniwersytecie Wrocławskim.

¹ Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2013/09/B/HS5/04436.

Powodowało to przez lata liczne spory nie tylko w doktrynie, ale i rozbieżności w samym orzecznictwie.

Celem opracowania jest analiza kształtowania się regulacji prawno-podatkowych przewidujących odliczenie od dochodu dla darowizn na rzecz kultu religijnego/działalności opiekuńczo-charytatywnej, jak i aktualnych kierunków wykładni przepisów determinujących kształt odliczenia tego typu darowizn od dochodu.

1. WPROWADZENIE: MODELE FINANSOWANIA KOŚCIOŁA

Gwarancja dotycząca finansowania instytucji kościelnych ukonstytuowana jest przez określoną relację między państwem a kościołem. We współczesnych państwach funkcjonują trzy modele tego typu stosunków. Pierwszym z nich stanowi model państwa wyznaniowego, w którym jeden ze związków wyznaniowych staje się szczególnie uprzywilejowany. Budżet państwa finansuje go, pomijając pozostałe wspólnoty wyznaniowe. Drugi model charakterystyczny jest dla państw o ideologii ateistycznej, gdzie zwalcza się religię i kościoły przy użyciu represji finansowych. Trzeci model, zwany demokratycznym państwem świeckim, zawiera natomiast gwarancję wolności religijnej. Każdy ze związków wyznaniowych traktowany jest zgodnie z zasadą równości, w związku z czym wszystkim kościołom zapewnia się wsparcie finansowe². W wyniku transformacji ustrojowej w Polsce wprowadzony został model demokratycznego państwa świeckiego. Umocowanie prawne gwarancji dotyczących finansowania związków wyznaniowych znajduje się w art. 25 Konstytucji RP³, który stanowi o równouprawnieniu wszystkich związków wyznaniowych. W związku z tym władze publiczne mają obowiązek zachować bezstronność w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych, zapewniając swobodę ich wyrażania w życiu publicznym. Stosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi mają być zatem kształtowane na zasadach poszanowania ich autonomii oraz wzajemnej niezależności, jak również współdziałania dla dobra człowieka i dobra wspólnego.

² J. Krukowski, *Podstawy prawne finansowania działalności instytucji Kościoła katolickiego i innych związków wyznaniowych w Polsce na początku XXI wieku*, [w:] TEKA Komisji Prawniczej II/2009, M. Sawczuk (red.), Lublin 2009, s. 55–63.

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483).

Stosunek państwa do Kościoła katolickiego określa umowa międzynarodowa zawarta ze Stolicą Apostolską, która jest podmiotem prawa międzynarodowego. Inne kościoły i związki wyznaniowe nie mają takiego statusu międzynarodowego. W konsekwencji stosunki pomiędzy państwem a innymi kościołami i związkami wyznaniowymi określane są w ustawach. Nie oznacza to, iż są one określane jednostronnie przez państwo, którego parlament uchwała ustawy. Podstawę uchwalania tych ustaw stanowią umowy zawierane przez Radę Ministrów z przedstawicielami tych kościołów i związków wyznaniowych. Taka procedura zapewnia im autonomię⁴.

W literaturze można odnaleźć potrójny podział finansowania instytucji wyznaniowych ze środków publicznych. Wyróżnia się finansowanie pozytywne, negatywne oraz pośrednie. Finansowanie pozytywne polega na przekazywaniu ze środków publicznych bezpośredniego wsparcia finansowego głównie na rzecz instytucji wyznaniowych i osób duchownych. Zawiera się w nim również wymierzanie, pobieranie i przekazywanie przez państwo kościołom i innym związkom wyznaniowym części danin publicznych lub dodatkowych świadczeń pozyskanych od obywateli, np. podatku kościelnego⁵.

Finansowanie negatywne kościołów i innych związków wyznaniowych polega na stworzeniu tym instytucjom uprzywilejowanych uregulowań prawnych, polegających np. na zaniechaniu przez podmioty prawa publicznego obciążania ich daninami publicznymi lub innymi świadczeniami, które zwykle stają się udziałem innych uczestników obrotu gospodarczego czy też podatników znajdujących się w analogicznej sytuacji faktycznej, ale nieposiadających statusu instytucji wyznaniowej. Szczególne miejsce zajmują ulgi i zwolnienia podatkowe dotyczące głównie podatków dochodowych od osób prawnych oraz od osób fizycznych, a także podatków lokalnych.

Finansowanie pośrednie polega natomiast na zaliczeniu instytucji wyznaniowych lub prowadzonych przez nie rodzajów działalności do sfery aktywności życzliwie traktowanych przez ustawodawcę lub takich, w których podmioty publiczne oczekują współpracy ze strony innych uczestników życia publicznego⁶.

⁴ W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Komentarz, LEX/el 2013, Komentarz do art. 25.

⁵ T. Stanisławski, *Finansowanie instytucji wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2011, s. 45.

⁶ *Ibidem*.

2. FINANSOWANIE POŚREDNIE KOŚCIOŁA W POLSCE

Państwo finansuje kościoły i związki wyznaniowe nie tylko w sposób pozytywny (czyli przekazując do ich dyspozycji środki finansowe) i negatywny (czyli powstrzymując się od pobierania od takich podmiotów należności publicznych, które są należne od innych podmiotów, będących w porównywalnych sytuacjach prawnych lub faktycznych), lecz również w sposób pośredni. Ten rodzaj finansowania polega na stworzeniu systemu rozwiązań prawnych, zachęcających podmioty trzecie do zachowań korzystnych majątkowo dla podmiotów wyznaniowych, oczekiwanych lub nawet w swoisty sposób nagradzanych przez ustawodawcę. System taki nie dotyczy zatem bezpośrednio podmiotów wyznaniowych, ale poprzez swoje funkcjonowanie w końcowym efekcie wpływa pozytywnie na ich sytuację materialną⁷.

Wyrazem finansowania pośredniego w Polsce jest system preferencji w podatku dochodowym dla podmiotów dokonujących darowizny na rzecz kultu religijnego przewidziany na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁸ (dalej: u.p.d.o.f.), jak i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁹.

Przez darowizny rozumieć można przekazywanie wartości materialnych, głównie pieniężnych, na rzecz podmiotów wyznaniowych. Stanowią one jeden z podstawowych sposobów utrzymywania instytucji wyznaniowych, a większość z nich dokonywana jest najczęściej w formie gotówkowej lub rzeczowej podczas wydarzeń o charakterze kultowym lub liturgicznym, stając się w ten sposób częścią przychodów osiągniętych w związku z prowadzoną działalnością statutową. Ta część otrzymywanych przez kościoły i związki wyznaniowe darowizn nie jest objęta regulacjami prawnymi, odbywa się poza systemem finansów publicznych, nie jest rejestrowana ani kontrolowana i wszelkie dane na jej temat pozostają na poziomie szacunków lub opierają się wyłącznie na cząstkowych informacjach. Tylko niewielka część darowizn znajduje się zatem pod kontrolą państwa¹⁰. Zgodnie z art. 19 ust. 2 pkt 8 ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania

⁷ P. Janowski, *Status prawny i finansowanie Kościoła Polskokatolickiego* (praca dyplomowa PWSZ AS Wałbrzych 2016, nieopublikowana).

⁸ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. tekst jedn. z 2016, poz. 2032).

⁹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. tekst jedn. z 2016, poz. 1888).

¹⁰ T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 94–95.

(u.g.w.s.w.)¹¹ wypełniając funkcje religijne kościoły i inne związki wyznaniowe mogą w szczególności zbierać składki i otrzymywać darowizny, spadki i inne świadczenia od osób fizycznych i prawnych.

3. ODLICZENIE OD DOCHODU DAROWIZN NA RZECZ KOŚCIOŁA

3.1. Podstawa do odliczenia w „ustawach kościelnych” i w ustawie podatkowej – kolizja norm?

Zgodnie z art. 26 ust. 1 u.p.d.o.f. podstawę obliczenia podatku, z zastrzeżeniem art. 29–30c, art. 30e i art. 30f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 9, art. 24 ust. 1, 2, 3b–3e, 4–4e i 6 lub art. 24b ust. 1 i 2, lub art. 25, po odliczeniu kwot określonych w tym przepisie. Podstawa opodatkowania, czy tak jak określa ją u.p.d.o.f. – podstawa obliczenia podatku, jest niezwykle istotnym elementem stosunku podatkowoprawnego. Podstawa opodatkowania jest bowiem skonkretyzowanym, ujętym ilościowo jako konkretna wielkość, przedmiotem podatku. Znajomość podstawy opodatkowania jest konieczna do określenia wysokości należnego podatku. Suma dochodów – poza dochodami (przychodami) opodatkowanymi w sposób zryczałtowany – jest bazą do ustalenia wysokości podstawy obliczenia podatku. Baza ta podlega jeszcze obniżeniu o kwoty odliczane przez podatnika od dochodu w ramach przysługujących mu ulg podatkowych¹².

Wśród wydatków pomniejszających dochody znajdują się darowizny przekazane na cele kultu religijnego (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f.) w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż kwoty stanowiącej 6% dochodu. Przez pojęcie darowizny – o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a i b u.p.d.o.f. należy rozumieć typ umowy nazwanej, opisany w Kodeksie cywilnym¹³ (dalej: KC). Zgodnie z art. 888 § 1 KC przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Podstawowym elementem umowy darowizny, niezbędnym do uznania, że dane świadczenie jest darowizną, jest jej nieodpłatność. Świadczenie jest nieodpłatne wówczas, gdy otrzymujący świadczenie nie świadczy nic w zamian ani też nie zobowiązuje

¹¹ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz.U. tekst jedn. z 2017 r., poz. 1153).

¹² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, LEX/el 2015 r., Komentarz do art. 26.

¹³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny (Dz.U. tekst jedn. z 2017 r., poz. 459).

się do innego świadczenia w przyszłości. Przy czym to świadczenie drugiej strony nie musi mieć charakteru majątkowego, może być np. korzyścią osobistą. Jedynym celem, jaki leży u podstaw darowizny, jest chęć przysporzenia majątkowego na rzecz drugiej strony. Jeżeli podatnik dokonuje świadczenia, mając nadzieję uzyskania w zamian w przyszłości jakiejś korzyści majątkowej lub osobistej, to nie można mówić o darowiznie. Nie można uznać za darowiznę np. składki na rzecz organizacji budującej sieć wodociągową, do której podatnik będzie w przyszłości podłączony¹⁴.

Przepis u.p.d.o.f. dotyczący odliczeń od dochodu darowizn na rzecz kultu religijnego ulegał w przeszłości istotnej i wielokrotnej modyfikacji, co doprowadziło do licznych kontrowersji w doktrynie i orzecznictwie. Rozwiązanie, które obowiązywało w latach 1992–1993, umożliwiało odliczanie darowizn na rzecz kultu religijnego według następujących reguł – nie więcej niż 10% dochodu lub „**bez ograniczeń, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw**”. Co istotne od dnia 1 stycznia 1994 r. dochód ulegał pomniejszeniu o darowizny na rzecz **kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą** (odliczenie od dochodu dla darowizn było wówczas zamieszczone w art. 26 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.). Wcześniej przepis odnosił się jedynie do darowizn na rzecz kultu religijnego¹⁵.

Wówczas odrębnymi ustawami, do których odnosiła się u.p.d.o.f. były: art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w RP¹⁶, art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego¹⁷. Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w RP „Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym¹⁸, jeżeli kościelna osoba prawna

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 1997 r., III SA 34/96.

¹⁵ Objęcie odliczeniem darowizn na rzecz kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą z dniem 1 stycznia 1994 r. nastąpiło na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz.U. z 1993 r., nr 134, poz. 646).

¹⁶ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. tekst jedn. z 2013 r., poz. 1169).

¹⁷ Ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz.U. tekst jedn. z 2014 r., poz. 1726).

¹⁸ Podatek wyrównawczy przestał funkcjonować w polskim systemie podatkowym z dniem 1 stycznia 1992 r., w związku z uchyceniem z tą datą ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku wyrównawczym (Dz.U., nr 42, poz. 188 ze zm., por. także art. 54 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.).

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”. Ustawa ta, analogicznie jak inne późniejsze „ustawy kościelne” nie wprowadzała żadnych limitów w zakresie odliczenia darowizn od dochodu.

Od dnia 1 stycznia 1995 r.¹⁹ wprowadzono w ustawie podatkowej istotną zmianę w zakresie odliczeń darowizn na rzecz kultu religijnego i działalność charytatywno-opiekuńczą. Od dnia 1 stycznia 1995 r. z treści u.p.d.o.f. usunięto odesłanie do ustaw szczególnych. Przed 1 stycznia 1995 r. przepis będący odpowiednikiem obecnego art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.²⁰ (art. 26 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.) stanowił, iż odliczeniu od dochodu podlegają darowizny na wymienione w nim cele – do wysokości nie przekraczającej 10% dochodu lub bez ograniczenia, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw. W wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z 2 grudnia 1994 r. w art. 26 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.d.o.f. odnoszącym się do darowizn na cele kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą skreślono *passus*, który stanowił o odliczeniu darowizny „bez ograniczenia, jeśli wynika to z innych ustaw”. Pomimo zmiany w tekście ustawy podatkowej odnoszącej się do wysokości odliczeń na działalność charytatywno-opiekuńczą, w kolejnych ustawach, które regulują stosunek państwa do różnych kościołów i związków wyznaniowych, została powtórzona regulacja umożliwiająca dokonywanie odliczeń w wysokości innej, aniżeli wskazuje na to ustawa podatkowa.

W literaturze i orzecznictwie prezentowano niekiedy stanowisko, iż kolizja i niespójność rozwiązań ustawowych pomiędzy ustawą podatkową a ustawami regulującymi stosunek państwa do kościołów i związków wyznaniowych jest pozorna. W rzeczywistości takiej niespójności nie ma. Argumentowano, że zgodnie z Ordynacją podatkową²¹ obowiązki podatkowe ustalają ustawy podatkowe. Taką ustawą jest właśnie u.p.d.o.f. i rzeczą ustawodawcy podatkowego jest ustanowienie oraz zniesienie przywileju

¹⁹ Ustawa z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 1995 r., nr 5, poz. 25 z późn. zm.).

²⁰ „Przeniesienie” odliczenia od dochodu dla „darowizn kościelnych” z art. 26 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. do art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. nastąpiło z dniem 1 stycznia 1997 r. – ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1996 r., nr 137, poz. 638).

²¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (Dz.U. tekst jedn. z 2017 r., poz. 201).

podatkowego. Dlatego przy darowiznach miarodajny jest wyłącznie tekst ustawy podatkowej²².

Zagadnienie jednak pierwszeństwa stosowania limitu do odliczenia wskazanego w przepisach podatkowych względem ustaw szczególnych regulujących stosunek państwa do poszczególnego kościoła (związku wyznaniowego) nieprzewidujących żadnych limitów przy odliczaniu darowizn od dochodu budziło liczne kontrowersje. W literaturze prezentowano także stanowisko, iż darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą mogą być odliczone od podstawy opodatkowania w pełnej wysokości, nie zaś tylko w ramach limitu przewidzianego w u.p.d.o.f.. Przepisy ustaw o stosunku państwa do kościołów mają charakter przepisów szczególnych i wyłączają tym samym zastosowanie – mających charakter ogólny – przepisów u.p.d.o.f.²³

Ostatecznie spór rozstrzygnął NSA w uchwale z 14 marca 2005 r.²⁴ Na wstępie NSA wskazał, iż ustawy kościelne, choć niektóre z nich weszły w życie przed u.p.d.o.f. i odnoszą się w sposób ogólny do podatku dochodowego, to należy uznać, iż odnoszą się także do konstrukcji podatku dochodowego obowiązującego na gruncie u.p.d.o.f. od 1992 r. Rozpatrując potencjalną kolizję norm pomiędzy ustawami kościelnymi a u.p.d.o.f. NSA zauważył, iż wymaga przede wszystkim wyjaśnienia w ramach wykładni systemowej relacja pomiędzy pojęciem „działalności charytatywno-opiekuńczej” użytym przez ustawodawcę w przepisie u.p.d.o.f. a pojęciem „kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej” występującym w „ustawach kościelnych”. Jak zauważył Sąd

(...) bez wątpienia pojęcie „działalności charytatywno-opiekuńczej” jest szersze od pojęcia „kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej”.

Niemniej jednak NSA wskazał, iż

Pomiędzy hipotezą normy u.p.d.o.f. oraz hipotezami norm wskazanych przepisów ustaw kościelnych występuje częściowo wspólny przedmiot regulacji. Normy te jednak nie „dublują się”. Brak jest bowiem limitu odliczenia darowizn w ustawach kościelnych, w u.p.d.o.f. zaś ustawodawca przewidział ograniczenie takiego odliczenia do wysokości 10% dochodu.

²² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003 r., Komentarz do art. 26.

²³ R. Kubacki, *Glosa do wyroku NSA z dnia 10 sierpnia 2000 r.*, I SA/Po 1186/99, *Przebieg Podatkowy* 2002 r., nr 3. s. 44–47.

²⁴ Uchwała NSA (cała izba) z dnia 14 marca 2005 r., FPS 5/04.

Chociaż „ustawy kościelne” nie są klasycznymi ustawami podatkowymi, to jak wskazał NSA,

(...) możliwość funkcjonowania przepisów podatkowych poza „klasycznymi” ustawami podatkowymi dopuszcza art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej²⁵.

Konkludując NSA sformułował następujące stanowisko:

W przypadku dokonania w latach 1995–2003 darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych darowizna taka, stosownie do art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 29, poz. 154 ze zm.) oraz art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz.U. Nr 66, poz. 287 ze zm.), była wyłączona z podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Uchwała NSA spotkała się z krytyką części doktryny, zresztą zdanie odrębne złożyła także część sędziów. Prezentowano poglądy, iż przy darowiznach na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą m.in. dwóch największych Kościołów w Polsce miarodajny jest wyłącznie tekst ustawy podatkowej. Podnoszono niekiedy argument, iż art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego jest niezgodny z art. 22 ust. 1 Konkordatu z 28 lipca 1993 r.²⁶ stanowiącym, że działalność służąca m.in. celom humanitarnym i charytatywno-opiekuńczym podejmowana przez kościelne osoby prawne jest zrównana pod względem prawnym z działalnością służącą analogicznym celom i prowadzoną przez instytucje państwowe. Paradoksalnie, instytucje państwowe realizujące wspomnianą działalność nie mogą skorzystać z tak szczególnej preferencji, jak

²⁵ *Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.* Termin „ustawa podatkowa” jest terminem zarówno ustawowym, jak i konstytucyjnym, lecz w tym drugim znaczeniu służy do zdeterminowania jednego z przypadków niemożności zastosowania pilnej ścieżki legislacyjnej (art. 123 Konstytucji RP). Pojęcie to okazuje się również pomocne przy okazji doktrynalnych rozważań dotyczących trybu stanowienia prawa i zasad poprawnej legislacji podatkowej, lecz nie powinno być traktowane jako element konstytucyjny konstytucyjnej instytucji, jaką jest podatek. A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 45. Na temat relacji „ustawy podatkowej”, do której odnosi się art. 123 Konstytucji RP, a art. 217 Konstytucji RP zwłaszcza wyrok TK z 15 lipca 2013 r. K 7/12.

²⁶ Konkordat między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r. (Dz.U. z 1998 r., nr 51, poz. 318).

przewidziana w art. 55 ust. 7 ustawy „katolickiej” oraz w art. 40 ust. 7 ustawy „prawosławnej”²⁷.

Warto na kanwie tego sporu podkreślić, iż ustawodawca z dniem 1 stycznia 2004 r.²⁸ zmodyfikował zakres odliczenia od dochodu i objął odliczeniem od dochodu w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. jedynie darowizny na rzecz kultu religijnego (poprzednio na cele kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą). Limitem odliczenia (wówczas w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż 350 zł) zostały jedynie objęte darowizny na cele kultu religijnego, co nie koliduje z „ustawami kościelnymi” nieprzewidującymi żadnych limitów w odliczeniu jednak w zakresie darowizn na rzecz kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej.

3.2. Aktualny zakres odliczenia od dochodu dla darowizn na rzecz kultu religijnego – kierunki wykładni

De lege lata od dochodu odliczeniu podlegają na gruncie u.p.d.o.f. darowizny przekazane na cele kultu religijnego jednak w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż kwoty stanowiącej 6% dochodu (art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f.). Zgodnie z ust. 5 art. 26 u.p.d.o.f. łączna kwota odliczeń z tytułów określonych w ust. 1 pkt 9 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. Jeżeli przedmiotem darowizny są towary opodatkowane podatkiem od towarów i usług, za kwotę darowizny uważa się wartość towaru wraz z podatkiem od towarów i usług, w części przekraczającej kwotę podatku naliczonego, którą podatnik ma prawo odliczyć zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej darowizny. Przy określaniu wartości tych darowizn stosuje się odpowiednio art. 19 (art. 26 ust. 6 u.p.d.o.f.). Do

²⁷ P. Borecki, *Glosa do uchwały NSA z dnia 14 marca 2004 r.*, FPS 5/04, glosa krytyczna, *Glosa* 2006, nr 2, s. 119–131.

²⁸ Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2003 r., nr 202, poz. 1956).

sposobów dokumentacji wydatków pomniejszających dochód odnosi się przede wszystkim art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f. Podobnie jak w przypadku pozostałych limitowanych darowizn, odliczenie z tytułu darowizny na cele kultu religijnego stosuje się, jeżeli wysokość darowizny jest udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny.

Ustawa podatkowa zarazem nie definiuje pojęcia kultu religijnego ani jego celów. Sądy w praktyce orzeczniczej posługują się zatem definicjami słownikowymi²⁹.

Wobec braku definicji „kultu religijnego” w ustawie podatkowej, w celu ustalenia znaczenia tego pojęcia należy posłużyć się definicją słownikową lub encyklopedyczną. W encyklopedii powszechnej PWN (...) hasło „kult” w znaczeniu religioznawczym definiuje się następująco: „Całokształt praktyk obrzędowych, za których pośrednictwem wyznawcy religii manifestują cześć dla sacrum w aktach uwielbienia, błagania i dziękczynienia (...). W kulcie można wyodrębnić przedmiot kultu, osoby sprawujące kult, obiekty i sprzęty kultowe oraz czynności kultowe (...)”. Natomiast według Słownika języka polskiego (PWN, Warszawa 1978), kult religijny oznacza „zewnętrzny aspekt religii w odróżnieniu od teoretycznej doktryny; ogół obrzędów religijnych jakiejś religii, całokształt czynności religijnych”. W myśl podanej definicji celom kultu religijnego służą zarówno te działania, które odnoszą się do praktyk, obrzędów i uroczystości religijnych, jak i te dotyczące obiektów sakralnych i związanej z nimi infrastruktury³⁰.

Mając na uwadze powyższe WSA w Warszawie stwierdził, iż przekazanie środków na mszę świętą, podczas której dochodzi do obrzędu chrztu, spełnia warunki uznania przekazanych kwot jako darowizny na cele kultu religijnego, która może zostać odliczona od dochodu podatnika na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. WSA w Warszawie uznał, że

(...) jeżeli przekazane przez wiernych środki na utrzymanie kościołów (ogrzewanie kościoła, prąd, szaty liturgiczne, świece, wino etc.) można określić jako wydatkowane na cele kultu religijnego, to również darowizny, w tym darowizny z poleceniem – nieekwiwalentne, transparentne, zgodne z regulacjami u.p.d.o.f. w postaci ofiar przekazywanych duchownym na ich utrzymanie, które są zwyczajowo przekazywane przy

²⁹ Jak podkreśla się w literaturze: „Wydaje się, że w sytuacji poszukiwania znaczenia określonego wyrażenia w języku powszechnym nie ma możliwości zupełnego pominięcia znaczeń słownikowych. Nie można jednak ustaleń słownikowych absolutyzować; słownik jest tylko narzędziem i jak każde narzędzie powinien być odpowiednio używany”: B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013 r., s. 46.

³⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 grudnia 2013 r., III SA/Wa 1126/13.

realizacji sakramentów lub innych okazji kościelnych, uznać należy za darowizny na cele kultu religijnego, które mogą być odliczane od dochodu podatników na zasadach określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit b, w związku z art. 26 ust. 6b, ust. 7 u.p.d.o.f.

W potocznym, ale i słownikowym tego słowa znaczeniu kult religijny oznacza zewnętrzny aspekt religijny, w odróżnieniu od teoretycznej doktryny, ogół obrzędów religijnych, całokształt czynności religijnych. W praktyce organy podatkowe akceptują jako cele kultu religijnego m.in. budowę czy remont kościoła, jego wyposażenie oraz zakup przedmiotów liturgicznych. Przykładem może być stanowisko zaprezentowane m.in. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 20 lutego 2008 r. (IBPB2/415-464/07/AA). Organy podatkowe za darowizny na cel kultu religijnego uznały nie tylko darowizny przeznaczone dla kościołów, związków religijnych i kościelnych osób prawnych (zgodnie z definicją zawartą w piśmie Ministerstwa Finansów z 31 października 1995 r. nr PO 2/11/01573/95), ale również przekazywane na rzecz innego podmiotu realizującego tożsame cele, np. na rzecz Radia Maryja (np. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w decyzji z 31 października 2006 r. nr 1401/BF-II/005-1021/06/GT) czy Katolickiego Towarzystwa Kulturalnego (np. pismo Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej z 21 listopada 2005 r. nr 2403-PDF-75-05).

3.3. Odliczenia od dochodu dla darowizn na rzecz kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej – kierunki wykładni

Odliczenia od dochodu darowizn na rzecz kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej mają swoją podstawę prawną w tzw. ustawach kościelnych. Choć ustawy te nie są „klasycznymi” ustawami podatkowymi, to każdorazowo wprowadzają nielimitowane odliczenia od dochodu dla darowizn na rzecz charytatywno-opiekuńczej.

Należy podkreślić, iż u.p.d.o.f. odnosi się jedynie do darowizn na rzecz kultu religijnego, zaś „równolegle” obowiązuje nielimitowane odliczenie mające swą podstawę w poszczególnych ustawach kościelnych dotyczące darowizn na rzecz działalności charytatywno-opiekuńczej. Jak wskazał przykładowo WSA w Szczecinie:

Przepis art. 55 ust. 7 ustawy z 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej przewiduje nieograniczoną kwotowo ani procentowo ulgę podatkową polegającą na możliwości odliczenia od dochodu dokonanej na rzecz kościelnej osoby prawnej darowizny przeznaczonej na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Mimo zamieszczenia go w ustawie regulującej stosunki Państwa

i Kościoła Katolickiego jest to niewątpliwie przepis podatkowy, regulujący w sposób szczególny zakres opodatkowania, bowiem jego zastosowanie może wpływać w sposób istotny na wysokość podatku należnego od podatnika³¹.

Z uwagi na zróżnicowane możliwości odliczenia od dochodu tych dwóch typów darowizn kluczowe staje się ich rozgraniczenie. W opinii NSA³²

Cele „kultu religijnego” nie są tożsame z „działalnością charytatywno-opiekuńczą”, ponieważ „darowizna uczyniona na cele kultu religijnego” związana jest z możliwościami wyznawania wiary, wypełniania praktyk religijnych.

Jak zauważa Sąd:

Z uwagi na silny, pierwotny związek kościoła katolickiego z naukami chrześcijaństwa i chrześcijańskim kanonem nauk, nie sposób arbitralnie, bez zbadania realiów konkretnej sprawy, oddzielić „kultu religijnego” od „działalności charytatywno-opiekuńczy”, ponieważ kult religijny może być wykonywany, obok „zewnętrznych” form celebracji (jak nabycie przedmiotów służących wyznawaniu wiary, budowę, remont, rozbudowę obiektów sakralnych), przede wszystkim poprzez realizację postulatów nauki kościoła katolickiego, w szczególności przykazania miłości bliźniego. Natomiast przejawem realizacji przykazania miłości bliźniego może być w przeważającym zakresie działalność charytatywno-opiekuńcza.

Wielokrotnie sądy administracyjne wskazywały także na obowiązki wynikające z ustaw kościelnych, od których spełnienia zależy możliwość odliczenia darowizny od dochodu. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 6 kwietnia 2016 r.³³ analizując możliwość odliczenia od dochodu darowizny na cele działalności charytatywno-opiekuńczej dokonał wykładni art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego. Zgodnie z tym przepisem (i zwykle tożsamym przepisem w innych „ustawach kościelnych”) 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. Organ podatkowy pierwszej instancji zakwestionował zasadność zastosowanego przez podatnika odliczenia od dochodu darowizny przekazanej na cele charytatywno-opiekuńcze kościoła, wskazując, iż przedłożone sprawozdanie z wykorzystania darowizny nie spełnia wymogów

³¹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., I SA/Sz 212/14.

³² Wyrok NSA z dnia 6 września 2013 r., II FSK 2607/11.

³³ Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2016 r., II FSK 493/14.

szczegółowości, przez co uniemożliwia zbadanie faktycznego przeznaczenia darowizny. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił w swym wyroku wagę sprawozdania, do którego odnosi się ustawa kościelna warunkująca odliczenie darowizny od dochodu. Jak podkreślił NSA:

Należy w związku z tym podkreślić, że oczywiście błędne jest zapatrywanie wyrażone w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku jakoby sprawozdanie w rozumieniu art. 40 ust. 7 wskazanej uprzednio ustawy (sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą) było takim samym opisem przebiegu pewnych zdarzeń lub działań, jak każde inne, potoczne sprawozdanie. Sąd wywiódł ten wniosek z faktu braku wyraźnie określonych w ustawie wymagań co do treści sprawozdania (s. 16). Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego takie wymagania da się wyinterpretować z całości uregulowań analizowanej materii, w tym także z powiązanych z nimi przepisów u.p.d.o.f., w tym art. 26 ust. 1 pkt 9 lit.b. Opowiedzenie się za tezą wyrażoną w pisemnych motywach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie prowadziłyby wprost do paradoksalnej konkluzji, że dla celów podatkowych wystarczy przedłożyć j a k i e k o l w i e k sprawozdanie. Rzecz w tym, że musi ono być weryfikowalne w sensie możliwości kwalifikacji prawnej zachowania podatnika.

Już we wcześniejszym orzecnictwie NSA podkreślał:

Sam fakt darowizny na rzecz kościelnej osoby prawnej, o której mowa w art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 29, poz. 154 ze zm.), nie uzasadnia jeszcze oceny realizacji ulgi podatkowej, uregulowanej w wymienionym przepisie. Dla osiągnięcia zamierzonych celów podatkowych trzeba, żeby sprawozdanie, o którym mowa w art. 55 ust. 7 ww. ustawy, zawierało dane 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-opiekuńczą³⁴.

W sprawozdaniu nie muszą być wykazywani beneficjenci pomocy, adresowanej do nieokreślonej imiennie grupy osób i realizowanej bezpośrednio przez kościelne osoby prawne. Dotyczy to np. wydawania chleba i innych datków, zapewnienia noclegu oraz posiłku w tzw. przytuliskach, prowadzonych w ramach parafii czy też domów zakonnych. W takim przypadku istotne znaczenie ma jedynie okoliczność, że w danym okresie kościelna osoba prawna takie działania faktycznie prowadziła³⁵.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 8 października 2009 r., II FSK 758/08.

³⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z 19 lutego 2014 r., I SA/Gd 1672/13.

4. WNIOSKI

Odliczenie od dochodu darowizn dokonywanych na rzecz kościoła jest preferencją podatkową stosowaną nie tylko w Polsce. Znamienne jednak jest, iż podstawa prawna do tego typu odliczeń znajduje się z jednej strony w „klasycznej” ustawie podatkowej – co jest oczywiste – ale także w poszczególnych ustawach regulujących stosunek państwa do poszczególnych kościołów. Spór co do potencjalnego pierwszeństwa norm u.p.d.o.f. względem „ustaw kościelnych” musiał rozstrzygać w uchwale NSA. Przez wiele lat nie było jasności co do tego, czy limity odliczenia obowiązujące na gruncie u.p.d.o.f. są obowiązujące, skoro w ustawach kościelnych o żądanych limitach w odliczeniu od dochodu nie było mowy. Przykład ten pokazuje, jak ostrożnie należy dokonywać zmian prawa podatkowego, aby nie wywoływać wątpliwości, co do dalszego obowiązywania preferencji podatkowych zagwarantowanych w innych aktach prawnych. Zresztą uważam, że z punktu widzenia podatnika najbezpieczniejsze i najczytelniejsze jest gwarantowanie określonych preferencji podatkowych (odliczeń/ulg/zwolnień) bezpośrednio i wyłącznie w samej ustawie podatkowej, choć art. 217 Konstytucji RP nie odnosi się do „ustawy podatkowej”, której zresztą zakres i definicja nie jest w doktrynie jednoznaczna.

SUMMARY

THE DEDUCTION FROM THE INCOME OF DONATIONS MADE
TO THE CHURCH IS THE TAX PREFERENCE APPLIED NOT ONLY IN POLAND

Significantly, however, is that the legal basis for this type of deduction is on the one hand, the “classic” tax law – which is obvious – but also in the various laws regulating the relation of the state to the individual churches. However the scope of said deduction was different in tax law with provided limitation for donations up to 10% of income earned and in “church law” with deduction for donation without any limits.

The dispute as to priority of tax law in relation to “church law” had to settle in the resolution the Polish Supreme Administrative Court.

This example shows how carefully any changes to the tax law should be made, not to question the tax preferences guaranteed by other legal acts. However in my view bearing in mind the principle legal certainty any tax preferences (deductions / allowances / exemptions) should be directly and exclusively established in tax law and not in other legal acts.