

**ODLICZENIE OD DOCHODU DAROWIZN
PRZEKAZANYCH NA DZIAŁALNOŚĆ CHARYTATYWNO-OPIEKUŃCZĄ
PROWADZONĄ PRZEZ KOŚCIOŁ W ŚWIETLE ORZECZNICTWA
TRYBUNAŁU KONSTITUCYJNEGO I AKTUALNEGO ORZECZNICTWA
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH**

1. Uwagi wprowadzające

Dokonywanie odliczeń od podstawy opodatkowania jest odstępstwem od głównego celu prawa podatkowego, jakim jest fiskalny aspekt poboru podatku¹. Ich istotą jest bowiem nie zwiększenie wpływów budżetowych i gromadzenie uzyskanych w ten sposób środków w puli publicznej, lecz rezygnacja z nich na rzecz pewnych ważnych społecznie celów publicznych². Odliczenia, jako ulgi specyficznie nazwane na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych³, są niesamoistnymi, związanymi z podstawowymi, elementami podatku⁴. Ponadto, kreują wysokość podstawy opodatkowania, gdyż w momencie podjęcia przez podatnika decyzji o skorzystaniu z możliwości zastosowania odliczenia, należy go dokonać⁵. W szczególności może mieć to znaczenie dla kwalifikacji podstawy obliczenia podatku w odpowiedniej skali⁶. Z tego względu, jak wskazuje R. Mastalski, wykładnia przepisów zmierzająca do oceny zasadności odliczeń powinna uwzględniać przede wszystkim ich funkcjonalny wymiar⁷. Celowość ta znajduje wyraz m.in. w wyodrębnieniu rodzajów ulg i zwolnień ze względu na ich charakter, przykładowo gospodarczy czy też społeczny⁸.

Możliwość przekazania przez podatnika darowizny na rzecz Kościoła przewidziana została ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.) oraz ustawą z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154 ze zm.). Ulgi podatkowe w tym zakresie obejmują darowizny o dwojakim przeznaczeniu – podatnik

¹ R. Mastalski, *Ekonomiczne i prawne granice opodatkowania*, [w:] E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 158.

² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 472.

³ T. Milek, *Komentarz do art. 26*, [w:] A. Mariański, W. Nykiel (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk 2014, s. 854.

⁴ W. Nykiel, *Pojęcie i elementy konstrukcji podatku*, [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014, s. 15.

⁵ T. Milek, *op. cit.*, s. 855.

⁶ J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2015, <https://sip.legalis.pl>, cz. A, akap. 1.

⁷ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 472.

⁸ W. Nykiel, *op. cit.*, s. 15.

może przekazać określone środki na cele kultu religijnego oraz na cele charytatywno-opiekuńczej działalności Kościoła Katolickiego. Pomimo tożsamości beneficjenta, oba rodzaje darowizn zasadniczo różnią się od siebie. Odmienne jest nie tylko ich przeznaczenie, ale również wysokość, w jakich można zrealizować przedmiotowe rozliczenia, a także podstawa prawna umożliwiająca ich dokonanie⁹.

Wskazane możliwości dokonania darowizn stanowiły przedmiot rozważań orzecznictwa konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych. Celem niniejszego opracowania jest dokonanie analizy, w jaki sposób kształtowały się orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych w zakresie dokonywania odliczeń od dochodu darowizn przekazanych przez podatników na działalność charytatywno-opiekuńczą prowadzoną przez Kościół.

2. Normatywne przesłanki odliczenia od dochodu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą prowadzoną przez Kościół

Zgodnie z brzmieniem art. 888 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Zatem na pierwszy plan jako główna cecha darowizny, wysuwa się nieodpłatność, którą należy rozumieć jako „brak ekwiwalentu ekonomicznego jako odpowiednika świadczenia darczyńcy”¹⁰. Ponadto, darowizna, chociaż stanowi wyraz dobrowolnego przysporzenia na rzecz osoby trzeciej kosztem majątku darczyńcy, jest umową i dla swojej skuteczności wymaga akceptacji obdarowanego w formie oświadczenia¹¹.

Jak zostało wcześniej wspomniane, darowizny przekazywane na rzecz Kościoła mogą mieć dwojaki cel. Pierwszym z nich jest kult religijny, o czym stanowi art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. c u.p.d.o.f. Zgodnie z powołanym przepisem, podstawę obliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot darowizn przekazanych na cele kultu religijnego. Wobec braku ograniczeń przewidzianych przez ustawodawcę należy uznać, że chodzi o każdą darowiznę w jakikolwiek sposób wspierającą kult, również utrzymanie miejsc praktyki religijnej, czy praktyki obrzędowe¹². Stosownie do literalnego brzmienia omawianego przepisu odliczenie jest możliwe w wysokości dokonanej darowizny, ale w kwocie nie większej niż stanowiącej 6% dochodu.

Przeznaczenia darowizny na drugi z wcześniej wskazanych celów – działalność charytatywno-opiekuńczą można dokonać na podstawie art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., według którego darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym. Na gruncie u.p.d.o.f. należy wskazać na art. 26 ust. 6b, z którego wynika możliwość dokonywania odliczeń darowizn przekazywanych na mocy odrębnych ustaw (oraz obowiązków związanych z nim, dotyczących również m.in. odliczeń na cele kultu religijnego). Mając

⁹ Por. art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. c, ust. 6b u.p.d.o.f. oraz art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k.

¹⁰ J. Jezioro, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1427.

¹¹ *Ibidem*, s. 1426.

¹² T. Milek, *op. cit.*, s. 866.

powyższe na uwadze należy stwierdzić, że uregulowana odrębnie ulga podatkowa stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów ustaw podatkowych¹³. Ponadto, przysługuje ona bez ograniczeń kwotowych, które przewidziane zostały w przypadku odliczeń przewidzianych w u.p.d.o.f.¹⁴

Z art. 39 u.s.p.k.k. wynika, że działalność charytatywno-opiekuńcza Kościoła w szczególności może polegać m.in. na prowadzeniu zakładów dla sierot, starców, osób upośledzonych fizycznie lub umysłowo oraz innych kategorii osób potrzebujących opieki, prowadzenie szpitali i innych zakładów leczniczych oraz aptek, czy prowadzeniu żłobków, ochronek, burs i schronisk. Wymienione w u.s.p.k.k. pola aktywności są przykładowym, otwartym katalogiem, wskazującym na pewne cechy obszarów działań podejmowanych zwykle przez Kościół. Artykuł 40 u.s.p.k.k. jest zaś potwierdzeniem, że środki na realizację tej działalności mogą pochodzić w szczególności m.in. ze spadków, zapisów i darowizn krajowych i zagranicznych.

Wskazany powyżej przepis art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. upoważnia do odliczenia dokonanej darowizny pod warunkiem przedstawienia przez obdarowaną kościelną osobę prawną pokwitowania odbioru darowizny oraz w okresie dwóch lat od jej przekazania, sprawozdania z przeznaczenia uzyskanych środków na prowadzoną przez siebie działalność. Zgodnie zaś z art. 26 ust. 6b u.p.d.o.f. podatnicy korzystający z odliczenia darowizn są obowiązani wykazać w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę i adres. Konieczne jest również przytoczenie ust. 7 omawianego artykułu, który wskazuje na jakiej podstawie ustala się wysokość poniesionego przez podatnika wydatku na darowiznę podlegającego możliwości odliczenia: dowodu wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy – w przypadku darowizny pieniężnej; dowodu, z którego wynikają dane identyfikujące darczyńcę oraz wartość przekazanej darowizny wraz z oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu – w przypadku darowizny innej niż pieniężna. Szczególną uwagę należy zwrócić na wymóg udokumentowania darowizny pieniężnej poprzez potwierdzenie dokonania wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego – faktyczne przekazanie darowizny w inny sposób aniżeli na konto bankowe beneficjenta skutkuje brakiem możliwości dokonania odliczenia o jej wysokości¹⁵.

Niezbędnym wydaje się również podkreślenie stawianego przez u.p.d.o.f. wymogu, aby wydatki, które mają podlegać odliczeniu, nie były zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, ani nie pomniejszały przychodu w przypadku rozliczania na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym oraz nie zostały zwrócone podatnikowi¹⁶.

¹³ Por. wyjaśnienia Ministra Finansów z dnia 22.04.2004 r., sygn. PB3-2420-8214-137-AS-04 („Lexis” nr 366809) oraz postanowienie Naczelnika I Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w sprawie interpretacji prawa podatkowego z 29.06.2006 r., sygn. 1435/FD1/415-34/06/SS, <http://sip.mf.gov.pl/>.

¹⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., I SA/SZ 212/14 (Legalis nr 980187).

¹⁵ T. Milek, *op. cit.*, s. 867.

¹⁶ J. Marciniuk (red.), *Podatek...*, cz. A akap. 1.

3. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące regulacji art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej

Problematyka dotycząca zasadności odliczania od dochodu kwot darowizn przekazywanych na rzecz działalności charytatywno-opiekuńczej prowadzonej przez Kościół w ich kształcie uregulowanym przez omówione powyżej ustawy była przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Analiza orzecznictwa konstytucyjnego w tym zakresie może pozwolić na zdiagnozowanie nie tylko problemów z jakimi zazwyczaj borykają się poddani, ale również wskazać kierunek praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że orzeczenia podejmowane przez Trybunał Konstytucyjny sprowadzają się do umarzenia postępowań ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W postanowieniu z dnia 16 marca 2010 r.¹⁷ Trybunał zważył, że przedmiotem skargi jest praktyka stosowania art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., nie zaś jego normatywna treść i z tego powodu pozostaje poza zakresem kontroli zgodności z Konstytucją RP. Skarżący wskazywali, że w związku z brakiem definicji legalnej sprawozdania oraz brakiem określenia szczególnych jego warunków, należy przyjąć rozumienie tego terminu w znaczeniu potocznym. W szczególności, warunki korzystania z ulg i zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle. Na bazie przedstawionych przez podatników racji, Marszałek Sejmu stanął na stanowisku, że przeznaczenie środków na działalność charytatywno-opiekuńczą należałoby rozumieć jako równoznaczne z wykorzystaniem przekazanych środków na ten cel, co stanowi *ratio legis* wprowadzenia przez ustawodawcę takiej regulacji. Trybunał Konstytucyjny zwrócił się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o udzielenie informacji dotyczących wykładni i stosowania art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. oraz ukształtowania w tym zakresie praktyki orzeczniczej. W wyjaśnieniach tych Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wyodrębnił dwa okresy, w których można badać kierunki orzecznictwa dotyczące omawianego zagadnienia. Przed 1 stycznia 2004 r. linia orzecznicza ukształtowana była dwutorowo: z jednej strony twierdzono, że sprawozdanie jest dokumentem prywatnym i powinno zawierać informacje dokładne na tyle, aby możliwa była ich weryfikacja, z drugiej zaś utrzymywano stanowisko bardziej liberalne oparte na językowej wykładni przepisów, zgodnie z którą sprawozdanie ma wykazywać przeznaczenie darowizny, a nie jej wydatkowanie. Po 1 stycznia 2004 r. linia orzecznicza nie uległa utrwaleniu. W kwestii wymagań stawianych sprawozdaniom sądy podkreślały, że powinny one zawierać informacje dokładne i sprawdzalne. Słusznie zatem zauważył Trybunał Konstytucyjny w omawianym postanowieniu, że „dokładne wymagania co do treści sprawozdania są jednak precyzowane *ad hoc* w zależności od okoliczności rozpoznawanej przez sąd sprawy, zaś wymóg szczególowości nadal jest różnie uzasadniany. Nie sposób więc uznać, że treść art. 55 ust. 7 u.s.p.k. nie budzi już żadnych wątpliwości”.

Podobne zastrzeżenia zostały przedstawione w kolejnym postanowieniu Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 września 2013 r.¹⁸, zakończonego taką samą decyzją procesową. Skarżący, oprócz tożsamości argumentów w porównaniu do omawianego wcześniej

¹⁷ Postanowienie TK z dnia 16 marca 2010 r., SK 57/08 („Legalis” nr 254648).

¹⁸ Postanowienie TK z dnia 24 września 2013 r., SK 39/12 („Legalis” nr 740166).

orzeczenia, podkreślili, że przepisy stanowiące podstawę odliczenia darowizny od dochodu nie czynią zadość wymogom określoności stanowiących przepisów. Podnieśli również, że przekazanie darowizny i obowiązek zapłaty podatku dochodowego przy uznaniu możliwości jej odliczenia za niezasadną i braku możliwości uzyskania darowanej kwoty powoduje dwukrotne uszczuplenie majątku darczyńcy. Szczególną uwagę należy zaś zwrócić na stanowisko wyrażone przez Prokuratora Generalnego w omawianej sprawie. Odniósł się on bowiem do poprawności legislacji zaskarżonego przepisu stwierdzając, że nie jest on zredagowany wadliwie. Wskazał również, że wszelkie powstające wątpliwości związane są jedynie z prawidłową interpretacją przepisu oraz prawidłowym odkodowaniem z nich normy. Trybunał Konstytucyjny zważył, powołując się na ustalenia poczynione we wcześniej wspomnianym postanowieniu z dnia 16 marca 2010 r., że przedmiotem skargi znów jest kwestionowanie prawidłowości interpretacji przepisów prawa, a zatem ich stosowanie, co nie podlega kontroli ze względu na zgodność z Konstytucją RP. Trybunał podkreślił również, że nadal „nie można mówić o istnieniu trwałej, powszechnej i ustabilizowanej interpretacji art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego”.

4. Aktualne orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące możliwości odliczenia od dochodu darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą prowadzoną przez Kościół

W obliczu dokonanej analizy orzecznictwa konstytucyjnego, konieczne jest rozważenie, jakie podejście do przesłanek warunkujących możliwość odliczenia darowizny od dochodu prezentuje aktualna praktyka sądów administracyjnych, w szczególności w zakresie wymogów stawianych sprawozdaniom kościelnych osób prawnych z wykorzystania darowizny. Równie istotną kwestią jest próba zbadania, czy na przestrzeni ostatnich lat stanowiska wyrażane w judykaturze są jednolite, czy może nadal ukierunkowane są dwutorowo, jak zostało to wskazane w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego. W realizacji celu postawionego niniejszemu opracowaniu, analizie zostaną poddane wybrane orzeczenia sądów administracyjnych zapadłe na przestrzeni lat 2014–2015.

Wobec braku szczegółowych ustawowych wymagań odnośnie elementów, z jakich powinno składać się sprawozdanie z przeznaczenia darowizny, należałoby skorzystać ze słownikowego rozumienia tego pojęcia, które to stanowisko wynika m.in. z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r.¹⁹ Sprawozdanie powinno oddawać przebieg prowadzonej działalności, zatem konieczne wydaje się rozumienie go jako opisu pewnego procesu, o określonym przedmiotowym, jak i podmiotowym charakterze. Jeżeli będzie on ograniczony jedynie do aspektu przedmiotowego, to nie będzie można uznać jego zupełności, szczegółowości. Podobne podejście należy odnieść do ustalenia znaczenia terminu „przeznaczenie”, które powinno być rozumiane jako spożytkowanie,

¹⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., I Sa/Sz 212/14 („Legalis” nr 980187). Podobnie: wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r., II FSK 899/13 („Legalis” nr 1217785); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 sierpnia 2015 r., I SA/Sz 539/15 („Legalis” nr 1342891).

wykorzystanie i nie powinno się sprowadzać do próby wskazania różnic pomiędzy tym pojęciem, użytym wprost w przepisie, a zwrotem „wydatkowanie”²⁰.

Orzecznictwo dostarcza przykładów wadliwych zapisów w sprawozdaniach, które nie potwierdzają wykorzystania darowanych środków na cele charytatywno-opiekuńcze. Jako przykład, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał brak konkretnej wartości wydatków poprzez określenia „kilka złotych”, „ok. x złotych”²¹. Wymogu określoności nie spełnia również stwierdzenie pokrycia przez kogoś całości kosztów, bez wskazania ich wartości. W ocenie Sądu opisane w ten sposób dane w sprawozdaniu są orientacyjne i szacunkowe, nie dowodzą jednoznacznie faktycznie poniesionych wydatków na dany cel. Ponadto, sprawozdanie należy uznać za nierzetelne, jeżeli pomimo zawarcia w nim opisu celów, na jakie zostały wydane środki z darowizny, są one omówione jedynie ogólnikowo, bez informacji dotyczących dat oraz miejsc ich realizacji, uniemożliwiając jednocześnie ich weryfikację²².

W kwestii szczegółowości sprawozdań wymaganych na podstawie art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. można spotkać się z poglądem, zgodnie z którym sprawozdanie może przybrać formę bardziej lub mniej dowolną ze względu na brak ustawowej regulacji co do jego formy i treści²³. Inna interpretacja posiadałaby cechy dowolności i tym samym byłaby zwrócona przeciwko podatnikowi. Wystarczające powinno być, że ze sprawozdania jednoznacznie wynika, iż darowizna została przeznaczona na działalność charytatywno-opiekuńczą w nim opisaną. Jednakże, w orzecznictwie reprezentowane jest również inne stanowisko, wskazujące na konieczność wykazania przedmiotu świadczenia i jego bezpośredniego odbiorcy tak, aby w toku postępowania podatkowego była możliwość dokładnej weryfikacji spełnienia celu będącego podstawą dokonania darowizny²⁴. Warto wskazać, że weryfikowalność danych w judykaturze określana jest w różny sposób, mniej lub bardziej rygorystyczny. Przed wszystkim powinna wskazywać na faktyczne wykorzystanie darowizny na cel ustawowo preferowany²⁵. Ogólnikowy jedynie opis celu przeznaczenia darowizny wraz z przypisaniem do niego kwoty nie są wystarczające, aby uznać, że sprawozdanie spełnia stawiane przed nim wymogi – w szczególności, nie wskazuje na przebieg poszczególnych zdarzeń oraz dowodów indywidualizujących obdarowane podmioty, czy wskazujących na zakup konkretnych towarów (jak przykładowo rachunki, potwierdzenia ilości, zestawienia towarów²⁶) lub miejsca ich zakupu²⁷. Ponadto, kościelna osoba prawna powinna nie tylko powołać się,

²⁰ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., I SA/Sz 212/14 („Legalis” nr 980187).

²¹ *Ibidem*.

²² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r., III SA/Wa 506/14 („Legalis” nr 1155926).

²³ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2014 r., III SA/Wa 1389/13 („Legalis” nr 1063953).

²⁴ Por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12 („Legalis” nr 909340). Podobnie: wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 maja 2014 r., I SA/Gl 987/13 („Legalis” nr 962194); wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r., III SA/Wa 506/14 („Legalis” nr 1155926).

²⁵ Por. wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r., II FSK 899/13 („Legalis” nr 1217785).

²⁶ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2015 r., I SA/Łd 1398/14 (Legalis nr 1272061).

²⁷ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015 r., I SA/Łd 11/15 („Legalis” nr 1271634); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 sierpnia 2015 r., I SA/Sz 539/15 („Legalis” nr 1342891); wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 maja 2015 r., III SA/Wa 3047/14 („Legalis” nr 1363926).

ale również udokumentować fakt prowadzenia działalności charytatywno-opiekuńczej na rzecz określonej grupy społecznej, ze szczególnym rozliczeniem środków poniesionych na ten cel²⁸. Z drugiej strony, jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, sprawozdanie nie musi zawierać szczegółowej treści dotyczącej konkretnego przeznaczenia kwoty darowizny na poszczególne wydatki skonkretyzowane co do przedmiotu, wartości i przeznaczenia dla konkretnych osób – wystarczające jest określenie: kto był organizatorem działalności charytatywnej, okres wydatkowania kwot, cel wykorzystania darowizny, miejsce dokonywania zakupów, wysokość przeznaczony na to kwoty i te dane dostatecznie umożliwiają weryfikację prawdziwości sprawozdania²⁹.

Należy zatem ogólnie przyjąć, że wskazane w sprawozdaniach dane powinny być na tyle dokładne, aby podatnik mógł samodzielnie obliczyć podatek³⁰. Szczególny nacisk podatnicy powinni również położyć na charakter dowodu, jakim jest sprawozdanie kościelnej osoby prawnej. W orzecznictwie podkreśla się bowiem, że przedmiotowe sprawozdanie jest dokumentem prywatnym i jako takie może stanowić dowód w postępowaniu podatkowym, jednakże nie korzysta z domniemania zgodności z prawdą złożonych w nim oświadczeń³¹. Zatem sprawozdanie podlega jak każdy dowód swobodnej ocenie dokonywanej przez organ. W tym miejscu warto podkreślić, że sprawozdanie spełniające powyżej opisane wymogi, jest warunkiem *sine qua non* skorzystania przez podatnika z omawianego odliczenia. Sprawozdanie ma decydujące znaczenie w kwestii kontroli, weryfikowania i wykorzystania darowanej kwoty na cele opisane w sprawozdaniu³². Dlatego, najważniejszym warunkiem uprawniającym podatnika do skorzystania z omawianej ulgi jest przedstawienie sprawozdania, przy jednoczesnym braku możliwości zastąpienia tego sprawozdania innymi dowodami – inne podejście przeczyłoby w istocie treści art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k.³³ Problem ten

²⁸ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015 r., I SA/Łd 11/15 („Legalis” nr 1271634).

²⁹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2015 r., VIII SA/Wa 1031/14 („Legalis” nr 1242398).

³⁰ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Gd 1672/13 („Legalis” nr 953625).

³¹ *Ibidem*. Por. wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r., II FSK 899/13 („Legalis” nr 1217785) oraz art. 194 o.p., który stanowi, że dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

³² Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2015 r., I SA/Łd 1398/14 („Legalis” nr 1272061).

³³ Por. wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r., II FSK 899/13 („Legalis” nr 1217785). Podobnie ocenił sytuację WSA w Warszawie w wyroku z dnia 26 czerwca 2015 r., VIII SA/Wa 1146/14 („Legalis” nr 1321931) wskazując, że zeznania proboszcza mogą zostać uznane za niewystarczające do zweryfikowania prawdziwości sprawozdania (powinny być zatem w sprawie traktowane jedynie jako środek umożliwiający weryfikację sprawozdania, nie zaś jako środek je zastępujący – przyp. aut.). Zaś obowiązek proboszcza do skrupulatnego rozliczania i ewidencjonowania otrzymanych darowizn wynika również z prawa kanonicznego, które stanowi, że wszyscy zarządcy (w tym proboszcz parafii) mają wypełniać swoje zadanie ze starannością dobrego gospodarza (kanon 1284 § 1), zarządcy mają obowiązek pobierać skrupulatnie i we właściwym czasie dochody z dóbr i należności, pobrane zaś przechowywać bezpiecznie i używać ich zgodnie z wolą fundatora albo z normami prawnymi (kanon 1284 § 4 ust. 4), zarządcy mają obowiązek mieć należycie prowadzone księgi przychodów oraz rozchodów (kanon 1284 § 4 ust. 4); stanowisko wyrażone we wskazanym powyżej wyroku jest zgodne ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyroku z dnia 25 marca 2015 r., II FSK 899/13 („Legalis” nr 1217785), wskazującym, że sporządzenie stosownego sprawozdania opisującego wykorzystanie przekazanej darowizny jest ustawowym obowiązkiem obdarowanego wobec darczyńcy.

jest obecny w orzecznictwie z uwagi na zarzuty, jakie podnoszą podatnicy odnośnie innych przeprowadzanych dowodów w postępowaniu lub ich braku, w szczególności zaś dowodu z przesłuchania świadków lub proboszcza odpowiadającego za działalność charytatywno-opiekuńczą danej kościelnej osoby prawnej. Zgodnie z art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., rozdysonowanie darowizn na konkretne cele charytatywno-opiekuńcze nie może być wykazane zeznaniami świadków, ponieważ wskazany artykuł precyzuje, jakim środkiem dowodowym takie okoliczności powinny być udowodnione³⁴. Sprawozdanie ma znaczenie podstawowe, elementarne, jak zostało już wcześniej wskazane, jest warunkiem *sine qua non* możliwości skorzystania z odliczenia i tym samym jego treść nie może być zastępowana innymi dowodami, w tym zeznaniami świadków. Zeznania nie mogą bowiem wpłynąć ani na poprawność wydanego sprawozdania ani na jego ocenę – zmniejszenie formalizmu w zakresie wymogów stawianych sprawozdaniu nie marginalizuje jego znaczenia i nie zrównuje z innymi dowodami, jakie można przeprowadzić w postępowaniu podatkowym, z uwagi na fakt, iż zwolnienie z opodatkowania przekazanej darowizny jest wylomem od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania³⁵.

Zatem sprawozdanie ma jednoznacznie wskazywać spożytkowanie, wykorzystanie, finalne wydanie darowizny na cel, na jaki została przekazana. Nie jest wystarczające otrzymanie przez podatnika sprawozdania niezależnie od jego treści – w takim bowiem wypadku uprawnienie do odliczenia darowizny byłoby w praktyce uniezależnione od faktycznego przeznaczenia środków na działalność charytatywno-opiekuńczą³⁶. Dlatego, dokonanie darowizny na rzecz kościelnej osoby prawnej nie jest tożsame ze zrealizowaniem się prawa do ulgi podatkowej na podstawie art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k.³⁷ Decydujące znaczenie dla możliwości skorzystania z odliczenia ma bowiem nie tyle intencja darczyńcy, ile faktyczna realizacja celu, na jaki darowizna została przekazana przez kościelną osobę prawną³⁸. Konieczne jest zatem poczynienie rozróżnienia pomiędzy udokumentowaniem przekazania darowizny, a udowodnieniem jej finalnego wydatkowania – sprawozdania z przeznaczenia darowizny, którego nie można zastąpić innymi dowodami³⁹, przy czym nie każde oświadczenie potwierdzające przeznaczenie darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze można uznać za sprawozdanie-dowód uprawniający do skorzystania z ulgi⁴⁰.

Należy również odnieść się do okresu, w jakim sprawozdanie powinno powstać i do jakiego okresu powinno się w swojej treści odnosić. Art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. nakłada na obdarowanego obowiązek przedstawienia sprawozdania w formie pisemnej z wydatkowania darowanych środków, w okresie dwóch lat od przekazania darowizny. Po upływie

³⁴ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2015 r., I SA/Łd 1398/14 („Legalis” nr 1272061).

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Por. wyrok NSA z dnia 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12 („Legalis” nr 909340). Podobnie: wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 września 2015 r., I SA/Gl 267/15 („Legalis” nr 1371566), wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 sierpnia 2015 r., I SA/Sz 539/15 („Legalis” nr 1342891).

³⁷ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., I SA/Sz 212/14 („Legalis” nr 980187).

³⁸ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 sierpnia 2015 r., I SA/Sz 539/15 („Legalis” nr 1342891).

³⁹ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015 r., I SA/Łd 11/15 („Legalis” nr 1271634).

⁴⁰ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 kwietnia 2015 r., I SA/Łd 88/15 („Legalis” nr 1271943).

dwuletniego okresu nie jest możliwe konwalidowanie treści wadliwego sprawozdania, a przyjęcie istnienia możliwości uzupełnienia go nie eliminuje jego wadliwości⁴¹.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy poddać pod rozwagę pojawiający się w judykaturze wymóg wskazania ostatecznego beneficjenta darowizny. W tym zakresie można uznać, że w przypadku pomocy adresowanej do nieokreślonej imiennie grupy osób, w sprawozdaniu nie jest konieczne, aby wskazać wszystkich jej odbiorców⁴². Jednakże, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi, dokonując oceny zasadności odliczenia darowizny od dochodu w ramach ulgi przewidzianej w u.s.p.k.k. stwierdził, że z art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. wynika, iż w sprawozdaniu muszą być określone przynajmniej cel i grupa beneficjentów pomocy charytatywnej⁴³. Kościół powinien również udokumentować prowadzenie działalności charytatywno-opiekuńczej na rzecz określonej grupy społecznej. Słusznym wydaje się zatem wniosek, że adresaci organizowanej przez Kościół pomocy powinni być w sprawozdaniu wskazani, choć przepisy u.s.p.k.k. wprost tego nie regulują. Jednakże, wskazanie grupy beneficjentów musi mieć na względzie specyficzny charakter pomocy charytatywno-opiekuńczej, kierowanej do osób funkcjonujących na marginesie społeczeństwa, pozostających w niedostatku, chorobie, samotności oraz innych sytuacjach trudnych życiowo – delikatność tych spraw nakłada konieczność wzięcia pod uwagę chęci pozostawiania takich osób w anonimowości⁴⁴.

Brak szczegółowego określenia w u.s.p.k.k. wymogów, które powinno spełniać sprawozdanie rodzi problemy nie tylko w zakresie konieczności wskazania bądź nie beneficjentów pomocy ofiarowanej przez Kościół. Równie istotna jest kwestia prowadzenia w ogóle dokumentacji z prowadzonej przez niego działalności charytatywno-opiekuńczej. Jak wskazuje się w judykaturze, pomimo że na kościelnych osobach prawnych nie spoczywa obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej, nie oznacza to, że nie mogą one dokumentować wydatków ponoszonych na działalność charytatywno-opiekuńczą w innych celach, w tym przykładowo dla sporządzenia sprawozdania potwierdzającego prawo darczyńcy do skorzystania z ulgi podatkowej⁴⁵. Zgodnie ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, po stronie organów podatkowych leży zaś kompetencja do weryfikowania w toku postępowania podatkowego danych zawartych w sprawozdaniu, w tym uściślenia danych co do celu charytatywno-opiekuńczego, jednakże nie wykraczając poza ochronę gwarantowaną ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych⁴⁶. Mimo to, w ocenie Sądu, organy podatkowe nie mogą wymagać od podatnika tych danych, których ustawy nie wymagają dla zastosowania danej ulgi. W szczególności, wystarczający dla skorzystania z niej powinien być fakt, iż darowizna została przekazana na rachunek ban-

⁴¹ *Ibidem*. Podobnie: wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 września 2015 r., I SA/Gl 267/15 („Legalis” nr 1371566).

⁴² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r., III SA/Wa 506/14 („Legalis” nr 1155926) oraz wyrok NSA z dnia 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12 („Legalis” nr 909340).

⁴³ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 grudnia 2014 r., I SA/Łd 914/14 („Legalis” nr 1193993).

⁴⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 maja 2015 r., III SA/Wa 3047/14 („Legalis” nr 1363926).

⁴⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r., III SA/Wa 506/14 („Legalis” nr 1155926). Podobnie wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 marca 2015 r., I SA/Łd 11/15 („Legalis” nr 1271634).

⁴⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2014 r., III SA/Wa 1389/13 („Legalis” nr 1063953).

kowy (co zostało odpowiednio udokumentowane), przyjęcie darowizny zostało poświadczane, a obdarowana kościelna osoba prawna w wymaganym dwuletnim terminie od otrzymania przysporzenia przedstawiła sprawozdanie z jego przeznaczenia. W przypadku zaś darowizny innej niż pieniężna, pojęcie dokumentu wskazującego na wartość darowizny powinno być rozumiane możliwie szeroko – nie tylko rachunki czy faktury wystawione przy zakupie rzeczy lub też paragony fiskalne mogą przedstawiać wartość dowodową w ramach oceny dokonywanej przez organy podatkowe⁴⁷.

Rozważanie kwestii dotyczących weryfikacji danych zawartych w sprawozdaniu prowadzi do jeszcze jednego ważnego problemu – obowiązek prowadzenia postępowania podatkowego, w tym postępowania dowodowego, spoczywa na organach podatkowych. Jednakże, nie oznacza to zwolnienia z inicjatywy dowodowej podatnika, który powinien wykazać korzystne dla niego okoliczności pozwalające na weryfikację prawdziwości sprawozdania kościelnej osoby prawnej – na podatniku ciąży bowiem obowiązek wykazania przesłanek umożliwiających mu skorzystanie z ulgi podatkowej⁴⁸. Zatem, posiadanie odpowiedniego sprawozdania obdarowanego jest obowiązkiem prawnym podatnika, zamierzającego skorzystać z prawa do odliczenia⁴⁹. Na organach ciąży jedynie podstawowy ciężar dowodu, który sprowadza się do zweryfikowania dostarczonego sprawozdania za pomocą dostępnych środków dowodowych, w tym również pozyskania zeznań⁵⁰.

Ciążący na podatniku obowiązek posiadania sprawozdania z wykorzystania przekazanej przezeń darowizny, warunkujący skorzystanie przez niego z ulgi podatkowej, wiąże się z istnieniem instrumentów prawnych umożliwiających jego pozyskanie. Potwierdza to praktyka orzecznicza, wskazując na możliwość zabezpieczenia się przez podatnika poprzez zawarcie w umowie darowizny polecenia. Ma to szczególne znaczenie z uwagi na twierdzenia podatkików, iż *de facto* nie mają oni wpływu na jego treść sprawozdania, w pełni uzależnioną od prowadzonej przez obdarowanych dokumentacji⁵¹. Powaga tego problemu wyraża się przede wszystkim w tym, że choć bezpośrednie konsekwencje nierzetelnego sprawozdania dotyczą darczyńcę, to jednak w swej istocie skutki odnoszą się do sytuacji majątkowej Kościoła⁵². Polecenie, jako instytucja uregulowana w art. 893 k.c., daje w takiej sytuacji podatnikowi możliwość zastrzeżenia w umowie darowizny obowiązku sporządzenia szczegółowego sprawozdania przez kościelną osobę prawną z przeznaczenia darowanej kwoty⁵³. Ponadto, daje podatnikowi możliwość żądania wypełnienia polecenia, a w razie jego braku uznania zachowania obdarowanego za rażąco niewdzięczne i odwołania darowizny, zgodnie

⁴⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 kwietnia 2014 r., III SA/Wa 3125/13 („Legalis” nr 950662).

⁴⁸ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2015 r., VIII SA/Wa 1146/14 („Legalis” nr 1321931).

⁴⁹ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 kwietnia 2015 r., I SA/Łd 1398/14 („Legalis” nr 1272061).

⁵⁰ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2015 r., VIII SA/Wa 1031/14 („Legalis” nr 1242398).

⁵¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2014 r., III SA/Wa 1389/13 („Legalis” nr 1063953).

⁵² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2014 r., III SA/Wa 2797/13 („Legalis” nr 803296).

⁵³ Zgodnie z art. 893 k.c., darczyńca może włożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem (polecenie). Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., I SA/Sz 212/14 („Legalis” nr 980187); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 września 2015 r., I SA/GI 267/15 („Legalis” nr 1371566).

z brzmieniem art. 898 k.c.⁵⁴ Jednakże, należy uznać, że mimo braku zawarcia określonego polecenia w umowie darowizny, podatnikowi również przysługiwałoby prawo wynikające z art. 893 k.c. w przypadku, gdyby kościelna osoba prawna jako obdarowany nie wywiązała się ze swojego sprawozdawczego obowiązku.

Uwagi dotyczące samej interpretacji przepisów wobec zarzutów o niestosowaniu do art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. wykładni systemowej muszą prowadzić do jeszcze jednej konstatacji – dotyczącej zasad jego wykładni. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 17 kwietnia 2014 r. stanął na stanowisku, że można byłoby ją zastosować (jak i również wykładnię celowościową) tylko w przypadku niejednoznacznych ustaleń na poziomie literalnym – wprowadzanie ulg i zwolnień stanowi bowiem odstępstwo od zasady sprawiedliwości podatkowej, rozumianej jako powszechność i równość opodatkowania⁵⁵.

5. Uwagi końcowe

Biorąc pod uwagę poczynioną powyżej analizę przepisów oraz orzecznictwa uzasadnione wydaje się twierdzenie pochodzące z postanowienia Trybunału z dnia 24 września 2013 r.⁵⁶, świadczące o tym, że interpretacja art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. nie jest powszechnie jednolita i trwała. W szczególności, problematyczne wydają się wymogi stawiane sprawozdaniu wydawanemu przez kościelną osobę prawną darczyńcy – wątpliwości budzi kwestia jego szczegółowości, zakresu wykazania spożytkowania przekazanej darowizny. Zwłaszcza, że jak się wydaje, charakter sprawozdania oraz waga jego dostarczenia są rozumiane w sposób ugruntowany – uzyskanie sprawozdania nie jest równoznaczne z realizacją prawa do ulgi, lecz musi potwierdzać jednoznacznie realizację celu, który był powodem przekazania darowizny.

Stanowiska wyrażone w judykaturze stale ewoluują i rozwijają się, bazując na wcześniejszych rozstrzygnięciach. W tym zakresie pojawia się niezwykle istotna kwestia roli organów podatkowych w weryfikowaniu danych wskazanych w sprawozdaniach, możliwości żądania przez nie uściślenia tych danych, przeprowadzania dowodów na wskazywane przez podatników okoliczności w toku postępowania podatkowego. Problem ten sprowadza się ponownie do rozważań dotyczących szczegółowości sprawozdania oraz ustalenia obowiązków podatnika oraz organów podatkowych w tych sprawach. Nie bez znaczenia pozostaje też przyjmowany przez organy podatkowe i potwierdzany przez sądy administracyjne prymat wykładni językowej w interpretacji przepisów u.s.p.k.k., pomimo akcentowanej w doktrynie konieczności uwzględnienia względów celowych i funkcjonalnych będących podstawą do wprowadzenia przez ustawodawcę możliwości odliczeń niektórych wydatków od dochodów.

Wydaje się zatem, że niezależnie od stanowisk organów państwowych, wskazanych w omówionych wcześniej postanowieniach Trybunału Konstytucyjnego, o tym, że art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. spełnia wymogi prawidłowej legislacji, należałoby rozpatrzyć możliwość jego

⁵⁴ Zgodnie z art. 898 § 1 k.c., darczyńca może odwołać darowiznę nawet już wykonaną, jeżeli obdarowany dopuścił się względem niego rażącej niewdzięczności; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 kwietnia 2014 r., I SA/Sz 212/14 („Legalis” nr 980187).

⁵⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 kwietnia 2014 r., III SA/Wa 2797/13 („Legalis” nr 803296).

⁵⁶ Por. postanowienie TK z dnia 24 września 2013 r., SK 39/12 („Legalis” nr 740166).

zmiany, a ściślej konkretyzacji. Postulat taki zdaje się być uzasadniony zwłaszcza wobec tak szeroko zakrojonych wątpliwości co do stosowania tego przepisu, skutkujących w efekcie złożeniem skarg konstytucyjnych. Praktyka w tym względzie wydaje się bowiem nadal ryzykowna dla podatnika⁵⁷ i dla niego niepewna. Prawo podmiotowe do odliczenia wydatków z tytułu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych⁵⁸ musi być możliwe do jego realizacji zwłaszcza dzięki jasnemu i zrozumiałemu prawu pod względem wymogów stawianych podmiotowi uprawnionemu. W obecnej sytuacji, pozornie odformalizowany pod kątem przesłanek przepis, stawia podatnika w niejasnej i niepewnej sytuacji, w jaki sposób dokonać konkretyzacji własnego prawa, w szczególności w obliczu wymogów będących efektem analizy orzeczniczej.

Deduction from income of donations to charity and care activity of Church in the light of the Constitutional Court and administrative courts judgments

S u m m a r y

The article touches upon the problem of possibility of obtaining tax relief from donation to charity and care activity of Church. Based on the judgments issued by Constitutional Court of the Republic of Poland and judgments of administrative courts in 2014, the article presents issues related to tax consequences of making donations for activity of Church, in particular statutory requirements and cases questioned by tax authorities as authorized to grant tax relief. The analysis of the administrative courts judgments indicates that the problem at hand is an issue comprehended in a different way by courts and polish tax authorities. The reason of different assessment is caused by incorrect interpretation of regulations, which according to taxpayers are too general. Taxpayers state that law does not regulate this issue in a comprehensive way and it is sufficient to provide only a confirmation of making a donation and general confirmation stating that it was spent for charity and care activity.

⁵⁷ D. Ryterska, M. Szałucki, *Uchwała NSA w sprawie darowizn kościelnych – początek nadziei czy koniec złudzeń?*, MP 2005, nr 4, s. 19–24.

⁵⁸ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 sierpnia 2015 r., I SA/Sz 539/15 („Legalis” nr 1342891).