

Glosa do uchwały NSA z 14.3.2005 r. w sprawie tzw. ulgi kościelnej

Autor tekstu: **Paweł Borecki**

Uwagi w sprawie uchwały NSA z dnia 14 marca 2004 r. dotyczącej tzw. ulgi kościelnej, sygn. akt FPS 5/04.

Kwestia dopuszczalnej wysokości odliczeń od podstawy opodatkowania darowizn na działalność charytatywno — opiekuńczą kościołów, czyli w istocie problem relacji między właściwymi przepisami ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 Nr 9, poz. 416 ze zm.) oraz przepisami ustaw o stosunku państwa do niektórych kościołów chrześcijańskich, to zagadnienie od lat wywołujące kontrowersje w doktrynie prawa finansowego oraz będące przedmiotem odmiennych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego. W związku z tym Prezes NSA zwrócił się 15.12.2004 r. z wnioskiem o podjęcie przez skład całej Izby Finansowej uchwały wyjaśniającej, czy w przypadku dokonania w latach 1995 — 2003 darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych podstawą obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych darczyńcy był art. 26 ust.1 pkt 1 lit. b w brzmieniu obowiązującym do 31.12.1996 r., bądź art. 26 ust.1 pkt 9 lit b w brzmieniu obowiązującym od 1.1.1997 r. updof, czy też stosownie do art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17.5.1989 r. o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 29, poz. 157 ze zm.) oraz art. 40 ust.7 ustawy z 4 lipca 1991 r. o stosunku państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz.U. Nr 66, poz. 287 ze zm.) darowizna taka była wyłączona z podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

NSA podjął 14.3.2005 r. uchwałę, w której stwierdził, że tego rodzaju darowizna była wyłączona w całości z podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym od osób fizycznych, zaś podstawę prawną tego wyłączenia stanowiły wspomniane wyżej przepisy ustaw o stosunku państwa odpowiednio do Kościoła Katolickiego oraz do Kościoła Prawosławnego. Należy podkreślić, że Sąd dokonał w związku z rozpatrywanym wnioskiem szczegółowej analizy dotychczasowego orzecznictwa sądowo-administracyjnego oraz wypowiedzi doktryny, a także stanowiska Ministerstwa Finansów. [1] Wskazał na ich zmienność; zarazem uważa analizę uzasadnienia nasuwa konstatację, że dotychczasowa linia orzecznictwa (w mniejszym stopniu poglądy wyrażone w piśmiennictwie) były w przeważającej mierze kontradyktoryjne wobec opcji zaprezentowanej przez NSA w uchwale z 14.3.2005 r. Uzasadniając swoje stanowisko Izba Finansowa NSA otwarcie odwołała się zatem do poglądów mniejszości — szczególnie widoczny jest wpływ stanowiska w sprawie odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą reprezentowanego przez prof. dr. hab. Ryszarda Mastalskiego. [2] Uchwała, pomimo podjęcia przez cały skład Izby Finansowej, w istocie nie usunęła wątpliwości w analizowanej sprawie, zwłaszcza, że z pośród dwudziestu sędziów Izby ośmiu wyraziło jednolite zdanie odrębne.

Stanowisko NSA w sprawie obowiązywania art. 55 ust.7 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego oraz art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku państwa do PAKP może być kwestionowane na podstawie art. 3 pkt 1 oraz art. 4 § 2 ustawy z 29.8.1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997, Nr 137, poz. 926, Nr 160, poz. 1083 z późn. zm.). Stanowi ona, że obowiązki podatkowe ustalają ustawy podatkowe. Ustawami podatkowymi są ustawy regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych oraz podatników, płatników i inkasentów, ich następców prawnych i osób trzecich. Także zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, przedmiot opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe. Taką ustawą jest w szczególności ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem ustanowienie oraz zniesienie przywileju podatkowego następuje na podstawie ustawy podatkowej, nie zaś ustawy o stosunku państwa do danego związku wyznaniowego. [3] W związku z tym można by przyjąć, że przy darowiznach na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą m.in. dwóch największych Kościołów w Polsce miarodajny jest wyłącznie tekst ustawy podatkowej. Należy ponadto zauważyć, że Ordynacja podatkowa to ustawa późniejsza wobec wszystkich ustaw o stosunku państwa do poszczególnych związków wyznaniowych.

Dalsze obowiązywanie po 31.12.1994 r. wymienionych przepisów ustaw: o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego oraz o stosunku państwa do PAKP i „prawosławnej” może być

poddane w wątpliwość, ponieważ dotyczyły one podatku dochodowego o zgoła odmiennej konstrukcji, aniżeli podatek dochodowy przewidziany w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych. [4] Podatek dochodowy, o którym mowa w ustawie z 16.12.1972 r. o podatku dochodowym, nie miał zwłaszcza charakteru powszechnego, w szczególności nie był uiszczany przez pracowników jednostek gospodarki uspołecznionej, czy pracowników na podstawie stosunku służbowego lub umowy o pracę, czyli większość osób zatrudnionych. W praktyce wspomniany podatek dotyczył głównie dość wąskiej grupy osób, tzn. prowadzących działalność wytwórczą, usługową, handlową, posiadających dochody z nieruchomości nie będących gospodarstwami rolnymi, z tytułu najmu, dzierżawy, z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych. Podatek, o którym mowa w art. 55 ust.7 ustawy „katolickiej” i w art. 40 ust.7 ustawy „prawosławnej”, odnosił się zatem jedynie do części dochodów, która jest opodatkowana współcześnie na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Trudno jest w związku z tym mówić o automatycznym przekształceniu ulg podatkowych funkcjonujących przed dniem 1 stycznia 1992 r. w ulgi przewidziane w ustawie z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, czy w ustawie z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. W obu ustawach przewidziano możliwość odliczania od podstawy opodatkowania kwot darowizn na cele dobroczynne do 10% dochodu, z zastrzeżeniem „lub bez ograniczeń, jeżeli wynika to z odrębnych ustaw”. Nowelizacja ustaw podatkowych na podstawie ustawy z 2.12.1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw zniosła wspomniane zastrzeżenie. Czyli dopuszczalna jest konstatacja, wyrażona w zdaniu odrębnym do analizowanej uchwały, iż ustawa z 2.12.1994 r. uchylili, niestety nie dość dobitnie, przepisy podatkowe zawarte w ustawach kościelnych.

Na polemikę zasługuje teza NSA, że art. 55 ust.7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego oraz art. 40 ust.7 ustawy o stosunku państwa do PAKP nie pozostają w sprzeczności z normami konstytucyjnymi, postanowieniami Konkordatu z 28.7.1993 r., ani też z uregulowaniami stawy z 17.5.1989 r. W szczególności uzasadniony sprzeciw budzi stwierdzenie, że preferowanie kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej w stosunku do pozostałych form tego rodzaju działalności opiera się na uzasadnionym przekonaniu ustawodawcy o jej efektywności wynikającej m.in. z dużego doświadczenia, rozbudowanej infrastruktury, sprawnej organizacji kościelnych osób prawnych zajmujących się działalnością dobroczynną. Przy tym ową efektywność miałyby potwierdzać kilkudziesięcioletnia tradycja aktywności w sferze charytatywno-opiekuńczej. Nie bez znaczenia zdaniem Sądu jest motywacja działania kościelnych osób prawnych, zakorzeniona w religijnym sensie niesienia pomocy innym.

Wspomniane przepisy pozostają w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równouprawnienia związków wyznaniowych, wyrażoną w art. 25 ust. 1 ustawy zasadniczej. Tylko bowiem darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą prowadzoną przez Kościół Katolicki oraz przez Kościół Prawosławny mogą być w całości odliczane od podstawy opodatkowania zarówno przez osoby fizyczne, jak i przez osoby prawne. Stwarza to wyraźną preferencję dla działalności tych Kościołów, ponieważ osoby prawne (np. spółki prawa handlowego, przedsiębiorstwa państwowe, fundacje, stowarzyszenia itp.) mają z reguły silniejszą pozycję na rynku, dysponują większymi środkami finansowymi i majątkowymi niż osoby fizyczne. [5] Takich prawnych stymulatorów działalności charytatywno-opiekuńczej nie uzyskały inne kościoły chrześcijańskie posiadające ustawy indywidualne z lat 1994 — 1997. Przewidziano w nich możliwość odliczania od podstawy opodatkowania jedynie darowizn na kościelną działalność charytatywno - opiekuńczą dokonanych przez osoby fizyczne. W ogóle ustawodawca nie stworzył szczególnych preferencji dla działalności charytatywno — opiekuńczej pozostałych związków wyznaniowych — działających zarówno na podstawie indywidualnych aktów ustawodawczych, jak Muzułmański Związek Religijny, Związek Gmin Wyznaniowych Żydowskich, czy Kościół Staroobrzędowy Nieposiadający Hierarchii Duchownej oraz na podstawie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania. Darowizny na rzeczoną działalność wspomnianych związków wyznaniowych mogły być odliczane od podstawy opodatkowania w kwocie nie większej niż 10% dochodu, a współcześnie nie więcej niż 6% dochodu. Zasada równouprawnienia wyznań została zatem naruszona przez ustawodawcę niejako na dwóch poziomach.

Nie tylko Kościół Katolicki i Prawosławny mają długą tradycję działalności charytatywno - opiekuńczej, która uzasadnia jakoby przyznanie im preferencji podatkowych. *Zakat*, czyli jałmużna dla ubogich, należy do tzw. pięciu filarów wiary w islamie, jest podstawowym

obowiązkiem każdego pobożnego muzułmanina. [6] Kościół Ewangelicko — Augsburski prowadzi działalność charytatywno-opiekuńczą za pośrednictwem Diakonii. Jej historia w Kościele luterańskim sięga I poł. XIX wieku. Podobnie Kościół Ewangelicko — Reformowany realizuje funkcje charytatywno-opiekuńcze poprzez swą Diakonię. [7] W judaizmie działalność charytatywna na rzecz współwyznawców ma tradycję starszą niż chrześcijaństwo. Współcześnie działają w tym zakresie nawet organizacje ogólnoswiatowe. NSA niestety nie wskazał w orzeczeniu danych mających potwierdzać większą efektywność, czy dynamikę działalności charytatywno - opiekuńczej dwóch największych Kościołów w Polsce.

Analizowane przepisy podatkowe ustaw z 1989 i 1991 r., a także odpowiednie postanowienia pozostałych, ustaw o stosunku państwa do innych kościołów chrześcijańskich [8] mogą być także zasadnie uznane za sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz z zasadą, iż wszyscy są równi wobec prawa i prawem do równego traktowania przez władze publiczne. W szczególności osoby prawne, które dokonały darowizny na działalność charytatywno — opiekuńczą Kościoła Katolickiego oraz Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego mogą je odliczać od dochodu na zasadach określonych w ustawach regulujących stosunki państwa z tymi dwoma Kościołami, a ewentualnie darowizny na inne cele, ale dla tych samych Kościołów — na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Natomiast wszelkie darowizny na rzecz pozostałych związków wyznaniowych o uregulowanych ustawowo stosunkach z państwem mogą być odliczane od dochodu wyłącznie na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Scharakteryzowane różnicowanie przepisów w ustawach regulujących stosunki państwo — dany związek wyznaniowy oznacza, że osoby fizyczne dokonujące darowizny na działalność charytatywno — opiekuńczą kościelnej osoby prawnej mogą korzystać z ulgi podatkowej w zależności od tego, czy wspomagają „właściwy” związek wyznaniowy. Natomiast niektóre firmy będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych mogą odliczać od swojego dochodu przed opodatkowaniem darowizny na zasadach określonych w ustawach kościelnych, inne zaś takiego prawa nie mają i muszą się zadowolić jedynie uprawnieniem wynikającym z ogólnej ustawy podatkowej.

Należy też podkreślić, że o ile ustawy o stosunku państwa do poszczególnych kościołów zawierają uprawnienie do odliczania darowizn od dochodu darczyńców, odliczenia te są w tych ustawach nielimitowane. To jeszcze bardziej różnicuje pozycję prawnopodatkową darczyńców w zależności od tego, któremu związkowi wyznaniowemu udzielają darowizny odliczanej od dochodu. Jest to szczególnie istotne w przypadku darczyńców będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (jak wskazano wyżej, tylko niektóre ustawy kościelne zawierają prawo do odliczeń dla tej grupy podatników).

Wreszcie, uprawnienie do odliczania darowizn od dochodu darczyńców jest uzależnione od tego, że obdarowany wykorzysta darowiznę na działalność charytatywno-opiekuńczą i przedłoży darczyńcy stosowne sprawozdanie. Czas na wykorzystanie darowizny jest dość długi i wynosi dwa lata (kalendarzowe) od dnia przekazania darowizny, co w praktyce obejmuje trzy lata podatkowe. Oczywiście darczyńca ma ograniczony wpływ (a najczęściej go nie ma) na sposób wykorzystania darowizny. Gdyby obdarowany rozdysponował darowiznę na inny cel albo nie sporządził sprawozdania, negatywne konsekwencje finansowe poniesie darczyńca. Organ podatkowy określi mu bowiem zobowiązanie podatkowe równe wcześniej wykorzystanej uldze i od czasu odliczenia darowizny od dochodu naliczy odsetki za zwłokę. Jeżeli organ poweźmie przekonanie, że podatnik działał w celu narażenia budżetu państwa na szkodę, dodatkowo uruchomi postępowanie karne skarbowe (niezależnie od wyników takiego postępowania, nie jest to sprawa obojętna dla podatnika).

Zróżnicowanie zachęt podatkowych dla darczyńców ze względu na rodzaj związku wyznaniowego, któremu darowizna jest przekazywana (prawo do odliczenia darowizny od dochodu przed opodatkowaniem lub brak takiego uprawnienia) narusza art. 2 i 32 Konstytucji RP. Jak bowiem wielokrotnie orzekał Trybunał Konstytucyjny — uprawnienia podatników charakteryzujących się tymi samymi cechami relewantnymi nie mogą być różnicowane bez poważnego powodu (zob. np. orzeczenie TK z 16.12.1997 r. K 8/97). Wprowadzenie odpowiedzialności podatnika — darczyńcy za działania obdarowanego, na co darczyńca nie ma przecież wpływu, także budzi poważne zastrzeżenia natury konstytucyjnej (art. 2 Konstytucji). Tym bardziej, że jest to odpowiedzialność finansowa ze skutkiem wstecz (w razie pozbawienia podatnika — darczyńcy prawa do odliczenia ze względu na nie przedstawienie przez

obdarowanego sprawozdania o przeznaczeniu darowizny na preferowany cel, podatnik musi zwrócić ulgę wraz z odsetkami za zwłokę za dwa lub trzy lata).

Ustawy o stosunku państwa do poszczególnych kościołów, formułując uprawnienie do odliczania darowizn od dochodu darczyńców a zarazem nie określając żadnych limitów odliczeń, kolidują z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 26 ust. 1) i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 18 ust. 1). Kolidują powyższa od 1995 r. wywołuje spory organów podatkowych z podatnikami, a orzecznictwo sądowe w tej materii nie jest jednolite. Tym samym wysokość daniny publicznej jest wynikiem uznania administracyjnego lub sądowego. Taki stan, jako naruszający zasadę równości podatników wobec prawa (art. 32 Konstytucji) oraz zasadę pewności wobec prawa wywiedzioną przez Trybunał Konstytucyjny z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) nie może być zaaprobowany.

Możliwość odliczenia w całości od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym darowizn na działalność charytatywno — opiekuńczą niektórych kościołów chrześcijańskich narusza zasadę równości wobec prawa również i w tym aspekcie, iż uprzywilejowuje rzeczony podmioty w stosunku do organizacji świeckich, prowadzących działalność charytatywno-opiekuńczą. Darczyńcy na rzecz wymienionych organizacji mogą z tego tytułu korzystać z limitowanych procentowo ulg, przewidzianych w ogólnym ustawodawstwie podatkowym. Tymczasem szereg świeckich organizacji charytatywno-opiekuńczych to podmioty długiej tradycji działania jak Polski Czerwony Krzyż, Polski Komitet Pomocy Społecznej, czy [Rotary Club](#), posiadające rozbudowaną infrastrukturę oraz aktywizujące szerokie rzesze obywateli, by wymienić także w szczególności Polską Akcję Humanitarną, czy [Markot](#).

Krytykowane przepisy ustaw „kościelnych” z lat 1989 — 1997 ponadto podważają zasadę równości wobec prawa organizacji pożytku publicznego, stymulując rozwój działalności szczególnie kościelnych tego typu organizacji, wykonujących zadania charytatywno — opiekuńcze. Wbrew intencjom historycznych twórców ustawy o wolontariacie i organizacjach pożytku publicznego, pragnących urzeczywistnić zasadę egalitaryzmu, podatnik może zdecydować nie tylko o przeznaczeniu 1% swego podatku dochodowego, ale także zakwalifikować następnie wpłatę stosownej kwoty jako darowiznę podlegającą odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli wpłata przeznaczona będzie dla kościelnej organizacji pożytku publicznego prowadzącej działalność charytatywno — opiekuńczą, np. dla Caritas Kościoła Katolickiego, albo dla Diakonii Kościoła Ewangelicko — Augsburskiego. [9]

W tym kontekście należy zauważyć, że art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego jest niezgodny z art. 22 ust.1 Konkordatu z 28.7.1993 r., 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 przewidziana w art.55 ust. 7 ustawy „katolickiej” oraz w art. 40 ust. 7 ustawy „prawosławnej”.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie bez znaczenia jest motywacja działania kościelnych osób prawnych, zakorzeniona w religijnym sensie niesienia pomocy innym. Jest to konstatacja sprzeczna z konstytucyjnym obowiązkiem zachowania bezstronności władz publicznych, w tym szczególnie sądów, w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych obywateli. W państwie neutralnym, a takim mieni się być w świetle ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, współczesna Polska, działalność społecznie pożyteczna, w szczególności charytatywno-opiekuńcza, zasługuje na aprobatę i wsparcie bez względu na jej religijną, czy światopoglądową legitymację. Dobro winno się narzucać nie inaczej tylko siłą samego dobra.

Stanowisko Sądu w sprawie zgodności art.55 ust. 7 ustawy o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego oraz art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku państwa do PAKP z zasadami konstytucyjnymi, w tym z zasadą równouprawnienia związków wyznaniowych, jest nie do utrzymania w kontekście historycznej genezy tych przepisów. Wprowadzają ewidentnie uprzywilejowanie Kościołów: katolickiego i prawosławnego. Brzmienie art. 55 ust. 7 było przede wszystkim wynikiem decyzji politycznych, podjętych na forum Komisji Wspólnej Rządu i Episkopatu Polski wiosną 1989 r. Przepis dopuszczający bez ograniczeń możliwość odliczania od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym i wyrównawczym darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościoła Katolickiego spotkał się z powszechną krytyką ze strony

parlamentarzystów i doradców sejmowych podczas prac ustawodawczych w kwietniu 1989 r., był on także konsekwentnie kwestionowany przez Ministerstwo Finansów. Zwracano uwagę, że uprzywilejowuje on darczyńców na rzecz Kościoła większościowego, stanowi odejście od ogólnej zasady prawa podatkowego dopuszczającej możliwość zmniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu darowizn na cele społecznie użyteczne nie więcej niż o 10%. Podkreślano także już wówczas, że przepis uniemożliwia faktyczne sprawdzenie wiarygodności dokonanych darowizn. Ostatecznie analizowane rozwiązanie zostało zaakceptowane **pod warunkiem rozciągnięcia tego przywileju na inne kościoły i związki wyznaniowe.**

[10] W pełni powyższe zobowiązanie zrealizowano jedynie w odniesieniu do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego. Stało się to zapewne w wyniku faktycznej metodologii przygotowania właściwej ustawy indywidualnej, polegającej na możliwym, odpowiednim powtórzeniu przepisów, także podatkowych, zawartych w ustawie o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego. **[11]**

Reasumując, można sformułować konstatację, że Naczelny Sąd Administracyjny, zgodnie z zasadą bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji, w obliczu ewidentnej sprzeczności art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego oraz art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do PAKP z art. 25 ust. 1, art. 32, art. 3 ustawy zasadniczej winien dać pierwszeństwo przepisom ustaw podatkowych, dotyczących odliczania darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą. Na aprobatę zasługuje zatem stanowisko prezentowane w zdaniu odrębnym do uchwały z 14.3.2005 r. **[12]**

Przepisy ustaw przewidujące możliwość odliczania od podstawy opodatkowania w całości darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze Kościołów, przewidując zarazem bardzo ogólne wymogi udokumentowania rzeczywistego dokonania darowizny mają wręcz charakter kryminogeny. Praktycznie uniemożliwiają organom skarbowym weryfikację owych darowizn i sposobu ich wykorzystania. **[13]** Możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania nawet całego dochodu, przekazanego jako darowizna na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, stanowi wręcz zachętę dla nieuczciwych podatników do uchylania się od podstawowego obowiązku obywatelskiego — obowiązku podatkowego. **[14]** Są sprzeczne z zasadami poprawnej gospodarki budżetowej. Straty skarbu państwa z tytułu fikcyjnych darowizn są niewymierne. Szacuje się, że tylko w samym 2001 r. państwo straciło z tytułu fikcyjnych darowizn, głównie na rzecz kościołów, ok. pół miliarda złotych. **[15]** Wspomniane wyżej postanowienia ustaw kościelnych stanowią legislacyjny kuriozum, warunkowane bieżącymi i partykularnymi względami politycznymi, zwłaszcza chęcią rządzącej ekipy neutralizacji Kościoła Katolickiego przed wyborami parlamentarnymi w 1989 r., a nie interesem państwa. Tym samym pośrednio godzą one w jedną z najważniejszych wartości konstytucyjnych, w dobro wspólne wszystkich obywateli — Rzeczpospolitą. **[16]**

Przedstawione wyżej okoliczności wskazują, że art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego, art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego oraz odpowiednie przepisy podatkowe zawarte w ustawach z lat 1994- 1997 o stosunku państwa do poszczególnych kościołów powinny być uchylone. Może to nastąpić w wyniku uchwalenia odpowiedniej ustawy nowelizującej, albo stwierdzenia niezgodności z Konstytucją właściwych przepisów orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego. Należy w związku z tym podkreślić, że ewentualna rewizja stanu prawnego w analizowanej dziedzinie nie wymaga zgody zainteresowanych związków wyznaniowych. Zgodnie z pkt. 6 Deklaracji wyjaśniającej do Konkordatu, przyjętej przez Rząd RP w uzgodnieniu ze Stolicą Apostolską, regulacja kwestii finansowych i podatkowych kościelnych osób fizycznych oraz prawnych należy do kompetencji organów państwowych. Strona państwowa winna jedynie zasięgnąć opinii strony kościelnej na forum komisji, o której mowa w art. 22 ust. 2 i 3 Konkordatu. Zgodnie z zasadą równouprawnienia związków wyznaniowych, odpowiednio wspomniany tryb należy zastosować w odniesieniu do zmiany innych indywidualnych ustaw „kościelnych”, czyli wymagane jest jedynie zasięgnięcie opinii przedstawicieli zainteresowanych kościołów.

Biorąc pod uwagę, dostrzegalną szczególnie w minionej kadencji, daleko idącą ostrożność ustawodawcy w zakresie zmiany regulacji prawnej sfery finansów związków wyznaniowych oraz zasadniczej zmianę układu sił politycznych w parlamencie można wątpić, by nowelizacja ustawodawstwa wyznaniowego nastąpiła w wyniku działań legislatywy. **[17]** Zasadny jest zatem postulat, aby Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, korzystając ze swych konstytucyjnych uprawnień, wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie

konstytucyjności wskazanych wyżej przepisów tzw. ustaw kościelnych. Jego dotychczasowe działania w tym zakresie, wobec wyraźnej polaryzacji stanowisk wśród sędziów NSA, nie zaowocowały niestety definitywnym usunięciem wątpliwości.

Przypisy:

[1] Należy jednak podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 11.5.2004 r. w sprawie K 4/03 stwierdził, że art. 14 §2 ustawy z 29.8.1997 r. - Ordynacja podatkowa w części stanowiącej, że interpretacja ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiąże organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 (prawo strony do zaskarżenia decyzji i orzeczeń wydanych w pierwszej instancji) oraz art. 93 ust.2 zd. 2 (zarządzenia nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów) Konstytucji RP.

[2] Zob. R. Mastalski, *Opinie indywidualne członków Rady Legislacyjnej. W sprawie darowizn przekazanych kościelnym osobom prawnym na działalność charytatywno - opiekuńczą*, "Przegląd Legislacyjny", 2004, nr 2 (42), 169 - 172.

[3] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Komentarz. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Warszawa 2003, s. 487.

[4] D. Dudra, *Ulga kościelna - historyczne przepisy, aktualne problemy*, "Glosa. Przegląd prawa podatkowego", 2004, nr 7, s. 35 i nast.

[5] Wspomniane motywy warunkowały propozycję strony kościelnej przedłożoną 19 X 1983 r. przez ks. A. Orszulika na forum zespołu redakcyjnego dla przygotowania projektu ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego. Przedstawiciel Episkopatu postulował, aby ust. 5 w ówczesnym art. 37c projektu otrzymał brzmienie: *Kwoty do 100.000 przekazane jako darowizny na cele charytatywne Kościoła nie wchodzi do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym i wyrównawczym*. Powyższe rozwiązanie prawne miało zdaniem ks. A. Orszulika ożywić akcję charytatywną Kościoła, a zwłaszcza zaangażować w nią przedsiębiorstwa prywatne, jako posiadające większe możliwości finansowe (zob. AAN zesp. Urząd ds. Wyznań teczka sygn. 116/6).

[6] *Zakat*, początkowo dobrowolny uczynek miłosierny, zmienił się z czasem w obowiązkowy rodzaj podatku na rzecz gminy muzułmańskiej, płatny w monecie lub w naturze. Obowiązek ten dotyczy każdego dorosłego wyznawcy islamu posiadającego jakiś majątek lub określony dochód roczny. Wysokość *zakaat* wynosi od 2, 5% do 10%, w zależności od kategorii majątku lub dochodu. Wydatkowanie dochodów z *zakaat* jest ściśle określone w Koranie m.in. na biednych, dłużników, niewolników, podróżnych czy więźniów. Oprócz obowiązkowego *zakaat* istnieje także jałmużna dobrowolna - *sadaka*.

[7] Dla porównania początki Caritas w Kościele Katolickim sięgają przełomu XIX i XX wieku. Wówczas został zapoczątkowany ruch na rzecz skoordynowania i ujednoczenia działalności charytatywnej Kościoła. Caritas stała się nazwą powołanych w tym celu organizacji. W poszczególnych krajach utworzono wówczas centrale krajowe: w Paryżu w 1870 r., we Fryburgu Bryzgowijskim w 1897 r., w Wiedniu w 1900 r., w Waszyngtonie w 1910 r. Centrala międzynarodowa została powołana w Amsterdamie w 1924 r. W Polsce ogólnokrajową organizację Instytut Caritas powołano w 1929 r.

[8] Zob.: art. 34 ust. 2 ustawy z 13.5.1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła EwangelickoAugsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 73, poz. 323 z późn. zm.), art. 19 skreśla się ust. 2 ustawy z 13.5.1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 73, poz. 324 z późn. zm.), art. 28 ust. 5 ustawy z 30.6.1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 97, poz. 481 z późn. zm.), art. 33 ust. 5 ustawy z 30.6.1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 97, poz. 480 z późn. zm.), art. 29 ust. 5 ustawy z 30.6.1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 97, poz. 479 z

późn. zm.) art. 27 ust. 5 ustawy z 30.6.1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 97, poz. 482 z późn. zm.), art. 24 ust. 5 ustawy z 20.2.1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 41, poz. 252 z późn. zm.), art. 26 ust. 5 ustawy z 20.2.1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 41, poz. 253 z późn. zm.), art. 29 ust. 5 ustawy z 20.2.1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 41, poz. 254 z późn. zm.).

[9] Zob. Piotr Skwirowski, *I znowu dziurawe darowizny*, "Gazeta Wyborcza", 2005, nr 132, s. 32.

[10] Zob. Notatka służbowa A. Merkera dot. zapisu art. 55 ust. 7 projektu ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego, AAN zesp. Urząd ds. Wyznań,teczka sygn. 117/8.

[11] E. Czykwin, *Byłem prawosławnym posłem*, Białystok 1997.

[12] Zob. odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów Elżbiety Muchy na zapytanie posła Grzegorza Gruszki, *Sejm Rzeczypospolitej Polskiej Kadencja IV, Sprawozdanie Stenograficzne z 81 posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 29 lipca 2004 r. (drugi dzień obrad)*, Warszawa 2004, s. 105.

[13] Pierwotnie strona kościelna podczas posiedzenia zespołu legislacyjnego Komisji Wspólnej Rządu i Episkopatu Polski 19.11.1983 r. proponowała ograniczenie kwot darowizn na kościelną działalność charytatywną podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym do 100.000 zł. W toku dalszych prac legislacyjnych w 1983 r. ograniczenie kwotowe odliczanych darowizn zostało zastąpione sformułowaniem, iż odliczeniom od podstawy opodatkowania darczyńcy podlegają kwoty nieprzekraczające dwudziestokrotności płacy minimalnej. W trakcie dyskusji wskazano, że tego rodzaju ograniczenia pozwolą oszacować strumień środków płynących na działalność charytatywną Kościoła. (zob. AAN zesp. Urząd ds. Wyznań,teczka sygn. 116/6). Jesienią 1988 r. do projektu ustawy o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego wprowadzony został odpowiedni przepis podatkowy, który nie zawierał żadnych ograniczeń wysokości darowizn na cele charytatywne Kościoła podlegających odliczeniom od podstawy opodatkowania darczyńcy. Nie przewidziano także żadnych szczególnych wymogów udokumentowania darowizny oraz jej wykorzystania na działalność charytatywno-opiekuńczą (zob. AAN zesp. Urząd ds. Wyznań,teczka sygn. 117/5). W trakcie dalszych prac legislacyjnych, mimo zmiany brzmienia odpowiedni przepis zachował jednak swą ogólną wymowę we wskazanych aspektach. W toku procesu ustawodawczego wiosną 1989 r. Ministerstwo Finansów proponowało objęcie otrzymywania i wydatkowania darowizn obowiązkiem prowadzenia dokumentacji finansowej, w celu ukrócenia ewentualnych nadużyć. Postulowało także w art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego ograniczenie odliczania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą do 10% dochodu, tak jak w ogólnych przepisach podatkowych. Ministerstwo Finansów konsekwentnie podtrzymywało swą negatywną opinię, co do tak daleko idących przywilejów dla Kościoła jak określone we wskazanym przepisie (zob. AAN zesp. Urząd ds. Wyznań,teczka sygn. 117/8). Znamienne, że w uzasadnieniu projektu analizowanej ustawy stwierdzono jedynie ogólnikowo, że obszerne przepisy podatkowe potwierdzają dotychczasowe zwolnienia i ulgi podatkowe i celne, nieznacznie je powiększając (art. 55 - 56).

[14] Prowokacja dziennikarzy "Newsweeka" dokonana wiosną 2003 r. wskazała, że potencjalne straty skarbu państwa z tytułu fikcyjnych darowizn mogą być bardzo duże. Wszyscy poddani próbie duchowni, zarówno rzymskokatolicki jak i jeden z Kościoła Polskokatolickiego, nie odmówili rzekomym przedsiębiorcom wystawienia zaświadczeń na kilkudziesięciotysięczne fikcyjne darowizny w zamian za rzeczywiste datki stanowiące część deklarowanych kwot (zob. M. Kręskawiec, *Ustawa na*

pokuszenie, "Newsweek", 2003, nr 15, s. 13 - 19). Wyniki dziennikarskiego śledztwa są smutnym przyczynkiem do rozważań w sprawie poziomu etyki gospodarczej w Polsce, a zarazem na temat ograniczonego utożsamienia się części duchowieństwa z własnym, niepodległym i demokratycznym państwem, stanowiącym dobro wspólne.

[15] Zob. K. Grzegorzówka, *Co łaska*, "Wprost", 2002, nr 1019.

[16] A. Dudra, *iw.*, s. 38.

[17] Na podkreślenie zasługuje fakt, iż wiosną 2005 r. Klub Parlamentarny Socjaldemokracji Polskiej zgłosił w Sejmie projekt ustawy o zmianie ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, przewidujący uchylenie odpowiednich przepisów dziesięciu tzw. ustaw kościelnych z lat 1989 - 1997, dotyczących odliczania od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.

Paweł Borecki

Doktor, asystent w Katedrze Prawa Wyznaniowego Uniwersytetu Warszawskiego. Specjalność naukowa: prawo wyznaniowe. Autor artykułów i książek z zakresu prawa wyznaniowego.

[Pokaż inne teksty autora](#)



(Publikacja: 04-12-2005)

[Oryginał.](http://www.racjonalista.pl/kk.php/s,4506) (<http://www.racjonalista.pl/kk.php/s,4506>)

Contents Copyright © 2000-2008 Mariusz Agnosiewicz

Programming Copyright © 2001-2008 Michał Przech

Autorem tej witryny jest Michał Przech, zwany niżej Autorem.

Właścicielem witryny są Mariusz Agnosiewicz oraz Autor.

Żadna część niniejszych opracowań nie może być wykorzystywana w celach komercyjnych, bez uprzedniej pisemnej zgody Właściciela, który zastrzega sobie niniejszym wszelkie prawa, przewidziane w przepisach szczególnych, oraz zgodnie z prawem cywilnym i handlowym, w szczególności z tytułu praw autorskich, wynalazczych, znaków towarowych do tej witryny i jakiegokolwiek ich części.

Wszystkie strony tego serwisu, wliczając w to strukturę katalogów, skrypty oraz inne programy komputerowe, zostały wytworzone i są administrowane przez Autora.

Stanowią one wyłączną własność Właściciela. Właściciel zastrzega sobie prawo do okresowych modyfikacji zawartości tej witryny oraz opisu niniejszych Praw Autorskich bez uprzedniego powiadomienia. Jeżeli nie akceptujesz tej polityki możesz nie odwiedzać tej witryny i nie korzystać z jej zasobów.

Informacje zawarte na tej witrynie przeznaczone są do użytku prywatnego osób odwiedzających te strony. Można je pobierać, drukować i przeglądać jedynie w celach informacyjnych, bez czerpania z tego tytułu korzyści finansowych lub pobierania wynagrodzenia w dowolnej formie. Modyfikacja zawartości stron oraz skryptów jest zabroniona. Niniejszym udziela się zgody na swobodne kopiowanie dokumentów serwisu Racjonalista.pl tak w formie elektronicznej, jak i drukowanej, w celach innych niż handlowe, z zachowaniem tej informacji.

Plik PDF, który czytasz, może być rozpowszechniany jedynie w formie oryginalnej,

w jakiej występuje na witrynie. **Plik ten nie może być traktowany jako oficjalna lub oryginalna wersja tekstu, jaki zawiera.**

Treść tego zapisu stosuje się do wersji zarówno polsko jak i angielskojęzycznych serwisu pod domenami Racjonalista.pl, TheRationalist.eu.org oraz Neutrum.eu.org.

Wszelkie pytania prosimy kierować do redakcja@racjonalista.pl