

Glosa krytyczna do wyroku NSA z 28 listopada 2017, II FSK 3245/15

Sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny
na działalność charytatywno-opiekuńczą



ks. Tomasz Rakoczy

Doktor habilitowany nauk prawnych,
profesor Akademii Kujawsko-Pomorskiej
w Bydgoszczy (Instytut Prawa).

✉ t.rakoczy@akp.bydgoszcz.pl

<https://orcid.org/0000-0001-5820-5437>

Critical Gloss to the Judgement of the Supreme Administrative Court (NSA) from 28 November 2017, II FSK 3245/15. Report on Destination of the Donation to Charity and Care Activities

Legal entities of the Catholic Church and other churches with their own laws have the right to obtain funds from unlimited tax deductions for charitable activities. The statutory condition for the effectiveness of such a deduction is the presentation of a report on "the destiny of the donation". Mentioned term used by legislator has no legal definition. According to the Supreme Administrative Court (NSA), it is a report on the actual spending of donation. Thus, the court creates a dangerous judicial definition. It is also problematic demanding a personal identification of recipients of aid by tax authorities.

Słowa kluczowe: działalność charytatywna, ulga podatkowa, Kościół katolicki

Key words: charity activity, tax write-off, Catholic Church

[https://doi.org/10.32082/fp.1\(75\).2023.892](https://doi.org/10.32082/fp.1(75).2023.892)

Teza:

Skoro w artykule 55 ust. 7 Ustawy z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1989 r., poz. 154 ze zm.) zastosowano termin „przeznacze-

nie” darowizny, a nie jej „wykorzystanie”, to – zgodnie z wykładnią językową – nie należy domagać się od obdarowanego przedstawienia sprawozdania z wykorzystania środków, ze wskazaniem szczegółowych danych, w tym

imiennie określonych beneficjentów pomocy. Dla realizacji wymagania ujętego jako „przeznaczenie” wystarczające jest, aby obdarowany przedstawił plan, w ramach którego te środki ma zamiar spożytkować, w granicach prowadzonej przez siebie działalności charytatywno-opiekuńczej.

1. Wprowadzenie

Przepisy ustaw o stosunku państwa do niektórych kościołów umożliwiają osobom prawnym tych kościołów uzyskiwanie środków pieniężnych na działalność charytatywno-opiekuńczą, pochodzących z odliczeń od podstawy opodatkowania. Warto zaznaczyć, że pierwsza tego typu regulacja odnosiła się do Kościoła katolickiego. Następnie rozciągnięto ją na pozostałe dziesięć kościołów, mających regulację ustawową¹. Co kluczowe w głosowanym wyroku, państwo polskie umożliwiło, odmiennie niż w przypadku finansowania innych celów funkcjonowania kościołów (kultu religijnego i celów pożytku publicznego), o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.², dokonywanie nielimitowanych ulg na tę formę działalności³. Przepis znoszący limit przedmiotowego odliczenia stanowi *lex specialis* odnośnie do innych przepisów podatkowych⁴.

W przypadku Kościoła katolickiego, art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k.⁵ stanowi, że: „Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem docho-

dowym i podatkiem wyrównawczym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. W odniesieniu do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe”. Jak wskazał NSA, uwolnienie limitów procentowych na dokonanie wskazanego odliczenia stało się możliwe wskutek uznania przez państwo polskie powagi i potrzeby troski charytatywno-społecznej wykonywanej przez Kościół katolicki⁶. Konstrukcja dokonywania przez darczyńców nielimitowanych odliczeń podatkowych jest korzystna zarówno dla samych darczyńców, jak i dla obdarowanych. Tym pierwszym w większym stopniu umożliwia realizację wezwania pomocy bliźniemu, będącemu w potrzebie. Z kolei tym drugim umożliwia szersze pozyskiwanie materialnych środków pomocy, w celu realizacji jednego z konstytutywnych zadań, których różnorodność i zakres wciąż rośnie. Katalog celów działalności charytatywno-opiekuńczej został określony w art. 39 u.s.p.k.k. Nie jest on zamknięty, lecz otwarty na inne, podobne i mieszczące się w szerokiej wykładni przedmiotowej działalności cele⁷, na co wskazuje umieszczony przed ich wyliczeniem termin „w szczególności”⁸. Jak wskazuje się w literaturze, działalność charytatywno-

6 Zob. Wyrok NSA z 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12, Legalis 909340.

7 T. Stanisławski, *Darowizny na cele kultu religijnego i kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Studia z prawa wyznaniowego”, 2009, t. 12, s. 332.

8 Art. 39 u.s.p.k.k.: „Działalność charytatywno-opiekuńcza Kościoła obejmuje w szczególności: 1) prowadzenie zakładów dla sierot, starców, osób upośledzonych fizycznie lub umysłowo oraz innych kategorii osób potrzebujących opieki; 2) prowadzenie szpitali i innych zakładów leczniczych oraz aptek; 3) organizowanie pomocy w zakresie ochrony macierzyństwa; 4) organizowanie pomocy sierotom, osobom dotkniętym klęskami żywiołowymi i epidemiami, ofiarom wojennym, znajdującym się w trudnym położeniu materialnym lub zdrowotnym rodzinom i osobom, w tym pozbawionym wolności; 5) prowadzenie żłobków, ochronek, burs i schronisk; 6) udzielanie pomocy w zapewnieniu wypoczynku dzieciom i młodzieży znajdującym się w potrzebie; 7) krzewienie idei pomocy bliźnim i postaw społecznych temu sprzyjających; 8) przekazywanie za granicę

1 Uprawnionymi kościołami i związkami wyznaniowymi we wskazanym zakresie są: Polski Autokefaliczny Kościół Prawosławny, Kościół Ewangelicko-Reformowany, Kościół Ewangelicko-Augsburski, Kościół Ewangelicko-Metodystyczny, Kościół Starokatolicki Mariawitów, Kościół Katolicki Mariawitów, Kościół Polskokatolicki, Kościół Adwentystów Dnia Siódmego, Kościół Chrześcijan Baptystów, Kościół zielonoświątkowy, zob. P. Stanisławski, *Finansowe i majątkowe aspekty działalności kościołów i innych związków wyznaniowych*, w: *Prawo wyznaniowe*, red. A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, Warszawa 2011, s. 243.

2 Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r., poz. 1128, 1163, 1243).

3 P. Stanisławski, *Finansowanie i majątkowe aspekty...*, s. 242.

4 Zob. Uchwała NSA z 14 marca 2005 r., w składzie 7 sędziów, FPS 5/04, ONSAiWSA 2005, nr 3, poz. 49.

5 Ustawa z 17 maja 1989 o stosunku państwa do Kościoła katolickiego (Dz.U. z 2019 r., poz. 1347).

-opiekuńcza obejmuje pomoc ludziom, wspieranie biednych i potrzebujących oraz roztaczanie troski i dbanie o kogoś⁹. Mimo otwartego katalogu, nie budzi on problemów w wykładni i stosowaniu prawa.

Skuteczność uznania odliczenia od podatku została jednakże uzależniona od kumulatywnego zaistnienia dwóch wskazanych w normie przedmiotowego zapisu okoliczności, tj. pokwitowania odbioru darowanej kwoty, a także od przedstawienia sprawozdania o przeznaczeniu tej kwoty na przedmiotową działalność, w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny. Dodatkowo w przypadku darowizny pieniężnych wymaga się dowodu wpłaty kwoty darowizny na rachunek bankowy obdarowanego¹⁰.

Konstrukcja „sprawozdania o przeznaczeniu darowizny” budzi w literaturze i doktrynie wiele sporów, poczynając od jego zasadności w ogóle, na poszczególnych jego elementach, kończąc. Autorowi niniejszej glosy znane jest w szczególności stanowisko Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego, Wojciecha Morawskiego i Ewy Prejs, uznających że wymaganie przedłożenia „sprawozdania o przeznaczeniu darowizny” przez osoby prawne Kościoła katolickiego nie wytrzymuje krytyki w konfrontacji z art. 22 Konkordatu¹¹. Przywołany przepis zrównuje realizację podejmowanych przez Kościół katolicki celów z ważkimi celami Konstytucji RP, a pozostającymi w zakresie solidaryzmu społecznego. W działalności charytatywno-opiekuńczej, podejmowanej przez ten Kościół, przywołani autorzy umieszczają bowiem kluczowe obowiązki państwa, do których Konstytucja RP zalicza m.in.: zabezpieczenie społeczne (art. 67), pomoc w egzystencji osobom nie-

pełnosprawnym (art. 69), pomoc rodzinom będącym w trudnej sytuacji materialnej i społecznej (art. 71), przeciwdziałanie bezdomności (art. 75). Realizacja wskazanych celów jest ponadto wzmocniona uznaniem roli Kościoła katolickiego, wynikającej z jego długowiecznej tradycji, rozbudowanej infrastruktury i sprawdzonego doświadczenia. Poczynione spostrzeżenie rodzi pytanie o to, dlaczego przepisy prawa domagają się sprawozdania od kościelnych osób prawnych tego Kościoła, a nie domagają się tożsamego dokumentu od instytucji państwowych, podejmujących analogiczne cele? Zdaniem przywołanych autorów, taki stan rzeczy narusza zasadę równości wobec prawa, jak i zaufania obywatela wobec państwa¹².

W orzecznictwie, w zakresie sporządzenia sprawozdania wyróżnia się dwa stanowiska. Według pierwszego z nich (dominującego), obdarowany ma obowiązek złożenia szczegółowego sprawozdania, zawierającego na tyle dokładny opis zdarzeń, aby organy podatkowe mogły dokonać kontroli opisanych w nim faktów. Tym samym ogólne stwierdzenie, że darowizna została przekazana na cele charytatywno-opiekuńcze, nie spełnia wymagań ustawy. Z drugiego stanowiska, bazującego na tym, że z brzmienia wskazanego art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. (i innych ustaw kościelnych) nie wynika, że sprawozdanie ma mieć charakter relacji z wydatkowania środków, wyprowadza się wniosek, że szczegółowe dane dotyczące wydatkowania pieniędzy nie są wymagane. Przywołana interpretacja wynika z zawartego w treści przepisu terminu „przeznaczenie”, a nie „wykorzystanie” darowizny, a także jest wsparta przez rodzaj działalności, prowadzonej przez kościelne osoby prawne¹³.

Głosa koncentruje się na ustawowym elemencie sprawozdania, który stanowi „przeznaczenie darowizny”. To na nim (zdaniem autora glosy) spoczywa jego zasadniczy akcent. Problem wart jest uwagi, ponie-

pomocy ofiarom klęsk żywiołowych i osobom znajdującym się w szczególnej potrzebie”.

9 Zob. B. Rakoczy, *Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Polsce. Komentarz*, Warszawa 2008, komentarz do art. 38.

10 P. Stanisz, *Finansowe i majątkowe aspekty...*, s. 243–244.

11 Konkordat między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską z 28 lipca 1993 (Dz.U. z 1998 r., poz. 318). Artykuł 22 Konkordatu stanowi: „Działalność służąca celom humanitarnym, charytatywno-opiekuńczym, naukowym i oświatowo-wychowawczym podejmowana przez kościelne osoby prawne jest zrównana pod względem prawnym z działalnością służącą analogicznym celom i prowadzoną przez instytucje państwowe”.

12 K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, E. Prejs, *Odliczenie od dochodu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Kościół i Prawo” 2021, nr 1, s. 154.

13 D. Walencik, *Darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych*, „Studia z prawa wyznaniowego” 2010, t. 13, s. 270 i wskazane orzeczenia; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, E. Prejs, *Odliczenie od dochodu darowizny...*, s. 140–141 i przywołane orzeczenia.

waż brakuje definicji legalnej samego sprawozdania, jak i jego prawnych elementów, w tym wskazanego „przeznaczenia”¹⁴. W stanie tego braku, organy podatkowe, przy okazji dokonywanej kontroli, nie zawsze uznają ulgowy dla darczyńcy charakter dokonanej darowizny, twierdząc że nie można mówić (w kontrolowanym przypadku) o wykonaniu ustawowego warunku („przeznaczenie darowizny”). Tym samym nie uznają ulgi podatkowej i obliczają darczyńcy podatek. Przedmiotowa kontrola stała się problemem sporów i doczekała się kilku orzeczeń sądów administracyjnych, w tym NSA¹⁵. Dla omawianej kwestii istotne jest orzeczenie NSA z 28 listopada 2017, będące przedmiotem niniejszej glosy, ponieważ zawiera wykład tegoż sądu w zakresie rozumienia pojęć „przeznaczenie” oraz „wykorzystanie” darowizny. Nowsze orzeczenia NSA z 15 maja 2019¹⁶ czy z 1 września 2020¹⁷ nie są dla wskazanej problematyki użyteczne, ponieważ nie zawierają przywołanego wykładu.

2. Stan faktyczny

Naczelnik Urzędu Skarbowego w W., decyzją z 28 sierpnia 2012 r. określił skarżącym wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r. w kwocie 49.234 zł, w miejsce zadeklarowanego w kwocie 28.942 zł, uznając że skarżący w zeznaniu podatkowym niezasadnie odliczyli darowiznę na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą w kwocie 50.000 zł, z uwagi na niespełnienie ustawowych warunków uprawniających do jej wyłączenia z podstawy opodatkowania. Skarżący nie przedłożyli bowiem sprawozdania o przeznaczeniu środków na tę działalność, zawierającego na tyle szczegółowy opis, aby organ podatkowy miał możliwość zweryfikowania zawartych w nim danych, w tym identyfikujących osoby, którym przekazano darowizny oraz daty tych zdarzeń. Danych tych nie uzyskano także od proboszcza Parafii Rzymskokatolickiej [...] w W., który

wskazał, że sporządzone przez niego sprawozdanie odpowiada wymogom, przewidzianym w art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., a kościelna osoba prawna nie ma obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy o zobowiązaniach podatkowych. Wskazał także, że regulacje wewnętrzkościelne nie obligują parafii do gromadzenia faktur i rachunków stanowiących dowody zakupu towarów i przedmiotów, przeznaczonych na cele charytatywno-opiekuńcze.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, decyzją z 28 listopada 2012 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego, podziеляjąc pogląd, że przedłożone sprawozdanie, ograniczone tylko do opisu jego strony przedmiotowej, nie spełnia wymogów szczegółowości i nie sposób na podstawie jego treści ustalić beneficjentów działalności charytatywno-opiekuńczej parafii oraz przeznaczenia środków przekazanych przez skarżącego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 8 lipca 2013 r.¹⁸ uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej. Wskazał na konieczność ustalenia, czy przekazaną przez skarżącego pomoc przeznaczono na kościelną pomoc charytatywno-opiekuńczą, ponieważ podstawą ulgi podatkowej jest faktyczne przeznaczenie darowizny na taką działalność. Organ podatkowy może żądać od kościelnej osoby prawnej, która sporządziła sprawozdanie, uściślenia zawartych w nim informacji, nie wykraczając jednak poza ochronę danych, przewidzianą u.o.d.o.¹⁹, ze szczególnym uwzględnieniem art. 6 tej ustawy. Po uchyleniu przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie decyzją z 9 stycznia 2014 r. decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w W., po ponownym rozpatrzeniu sprawy, Naczelnik ten decyzją z 8 kwietnia 2014 r. ponownie określił skarżącym zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2006 r. w kwocie 49.234 zł. Wskazał, że z zeznań przesłuchanego jako świadka proboszcza Parafii, której przekazano darowiznę, wynika, że nie prowadzono w niej rejestrów ani ewidencji wpływających darowizn oraz rozdawanych rzeczy lub osób obdarowanych, jak też, że nie przechowywano także dokumentów zakupu artykułów służących świadczeniu pomocy. Dokonywano jednak zakupu żywności

14 T. Stanisławski, *Darowizny na cele kultu religijnego...*, s. 334.

15 Wyrok NSA z 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12; wyrok NSA z 22 kwietnia 2008 r., II FSK 312/07; wyrok NSA z 8 listopada 2011 r., II FSK 891/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

16 Wyrok NSA z 15 maja 2019 r., II FSK 1836/17, Legalis 1966340.

17 Wyrok NSA z 1 września 2020 r., II FSK 3800/18, CBOSA.

18 Sygn. akt III SA/Wa 364/13, Legalis nr 1063129.

19 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 1997 r., poz. 883).

i odzieży oraz pokrywano koszty realizacji recept dla bezdomnych i ubogich, które zgłaszały się do kancelarii parafialnej. Ustalenia te stanowiły podstawę do uznania, że wystawione przez proboszcza sprawozdanie nie spełniało wymogu szczegółowości, pozwalającego na dokładne zweryfikowanie danych o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą. Tym samym nie dawało ono podstawy do skorzystania z ulgi podatkowej. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie decyzją z 22 lipca 2014 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego, podzielając pogląd, że sprawozdanie obdarowanego powinno zawierać dokładną relację z wydatkowania środków finansowych, otrzymanych w ramach darowizny oraz dane na tyle dokładne i konkretne, aby umożliwić organowi podatkowemu ustalenie, sprawdzenie i zweryfikowanie twierdzenia o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą. Ogólne przedstawienie rozdysonowania otrzymanych środków, nawet z podziałem na poszczególne rodzaje pomocy i powiązane z nimi kwoty wydatków, nie daje możliwości sprawdzenia, czy rzeczywiście pomoc została zrealizowana z tych środków w określonym miejscu, czasie i rozmiarze. Skoro zatem obdarowany nie dysponuje danymi z wydatkowania otrzymanej darowizny, nie można było jednoznacznie stwierdzić, iż przekazana kwota została faktycznie spożytkowana na cele określone w ustawie.

Od decyzji organu podatkowego drugiej instancji skarżący odwołał się do WSA w Warszawie, podnosząc że sprawozdanie, na które się powołał, spełnia wymogi warunkujące odliczenie darowizny od dochodu, że wydano decyzję niezgodną z prawdą obiektywną przez przyjęcie, iż skarżący naruszyli przepisy prawa, mimo, że wszystkie dokonane przez nich czynności spełniają wymogi obowiązującego prawa, zaś wady prawne regulacji zawartej w art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., nie powinny ich obciążać oraz że decyzja jest wynikiem wykładni *contra legem scriptam* art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., sprzecznej z art. 217 oraz art. 2 Konstytucji RP, nakazującymi, by zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów uwolnionych od podatków następowało w drodze ustawy, nie zaś w drodze wykładni organów podatkowych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał, że skoro obdarowany nie dysponuje danymi o sposobie wydatkowania otrzymanej darowizny, nie można jednoznacznie stwierdzić, iż

przekazana kwota została faktycznie spożytkowana na działalność charytatywno-opiekuńczą. W konsekwencji, skoro ani skarżący, ani obdarowany, nie byli w stanie dostarczyć dowodów pozwalających na przeprowadzenie czynności kontrolnych, umożliwiających zweryfikowanie spełnienia celu charytatywno-opiekuńczego przez obdarowaną kościelną osobę prawną, nie jest możliwe potwierdzenie wykorzystania darowizny zgodnego z art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k.

W tym stanie rzeczy, skarżący wnieśli do NSA skargę kasacyjną.

3. Stanowisko NSA

NSA oddalił skargę kasacyjną. Uznał, że o naruszeniu art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. nie stanowi przyjęcie, że przepis ten mówi o wydatkowaniu („wykorzystaniu”) środków darowizny, podczas gdy takiego zwrotu on nie zawiera. W istocie w art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. zastosowano termin „przeznaczenie” darowizny, a nie jej „wydatkowanie” czy też „wykorzystanie”, niemniej – jak już wyjaśniono – termin „przeznaczenie” ma wprawdzie szerszy zakres znaczeniowy, niż termin „wydatkowanie”, a określone nimi pojęcia nie są tożsame, jednakże wykorzystanie środków pieniężnych z reguły przybiera formę ich wydatkowania, aczkolwiek inna forma ich wykorzystania też jest możliwa. Należy jednak zauważyć, że w rozpoznawanej sprawie nie występuje problem przeznaczenia podarowanych środków pieniężnych w inny sposób, niż przez ich wydatkowanie, ale wykazania w sposób umożliwiający weryfikację, że środki te przeznaczono na określony w ustawie cel w postaci działalności charytatywno-opiekuńczej. Z kolei przyjęcie, że sprawozdanie obdarowanego powinno zawierać na tyle dokładną i konkretną relację z wydatkowania (wykorzystania) podarowanych mu środków finansowych, aby umożliwić organowi podatkowemu ustalenie, sprawdzenie i zweryfikowanie przeznaczenia (wykorzystania) darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą, nie świadczy o zastosowaniu wykładni art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. w związku z art. 17 ust. 1b i 1f u.p.d.o.f.²⁰, art. 120 i 122 o.p.²¹ oraz

20 Ustaw z 15 lutego 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 11, 255, 1163, 1243).

21 Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r., poz. 72, 694, 802, 1005, 1163).

art. 7 i 2 Konstytucji RP *contra legem scriptam*, ponieważ skoro postawionym przez prawodawcę warunkiem określenia podstawy obliczenia podatku z zastosowaniem odliczenia od dochodu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą na podstawie art. 26 ust. 6d u.p.d.o.f. i art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. jest przedstawienie sprawozdania o przeznaczeniu jej na tę działalność, oświadczenie to musi zawierać dane, które umożliwią organom podatkowym wywiązanie się z powinności weryfikacji prawidłowości odliczenia dokonanego przez podatnika. Innymi słowy, jeżeli podatnik deklaruje odliczenie darowizny od dochodu, obowiązany jest wykazać się poddającym się weryfikacji sprawozdaniem o przeznaczeniu tej darowizny. Błędne jest więc zapatrywanie skarżących, że w ustawie wymogów takich nie ma. Szczegółowość sprawozdania jest z kolei determinowana celem, jakiemu ma służyć. Zdaniem NSA, mimo iż w przepisach nie określono szczegółowo, jakie fakty i jakie potwierdzające je dokumenty powinny być wskazane w sprawozdaniu oraz że różnorodność stanów faktycznych, mnogość sposobów prowadzenia działalności charytatywno-opiekuńczej oraz wielorakość możliwości dokumentowania związanych z tym wydatków podważa możliwość szczegółowości dokumentacyjnej, to zbudowane na tej podstawie stanowisko, że wyprowadzanie tych wymogów z treści art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. uchybia zasadom wykładni językowej oraz jest sprzeczne z zasadami wykładni systemowej, jest nieuprawnione.

Naczelny Sąd Administracyjny podniósł także, że obowiązek przedstawiania przez kościelne osoby prawne właściwego co do treści sprawozdania o przeznaczeniu otrzymanych darowizn wynika nie tylko z prawa podatkowego, ale także z prawa kościelnego. Zgodnie bowiem z kanonem 1287 § 2 K.P.K. z 1983²² z dóbr ofiarowanych przez wiernych na rzecz Kościoła zarządcy powinni przedstawiać odpowiednie sprawozdania, według norm, które określić powinno prawo partykularne. Powinność przedstawiania przez kościelne osoby prawne sprawozdania odpowiedniego, a więc odpowiadającego celom, jakim ma służyć, ma także umocowanie w wymienionym akcie prawa kościelnego.

22 Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.

4. Ocena stanowiska NSA

Przyjęte stanowisko NSA należy ocenić krytycznie. Kluczową w przedmiotowej sprawie jest wykładnia przepisu normującego treść sprawozdania, w zakresie terminu „przeznaczenie”, które osoba obdarowana ma przedstawić darczyńcy w ciągu dwóch lat od otrzymania darowizny. Niestety, przepis ten nie posiada wykładni legalnej²³.

W tej sytuacji NSA postanowił dokonać własnej wykładni i konsekwentnie ją zastosować²⁴. Zabieg ten, zgodnie z przyjętą w teorii prawa dyrektywą stosowania w prawie podatkowym wykładni języka prawnego, należy uznać za bardzo niebezpieczny.

W kwestii dokonanej przez NSA wykładni doktrynalnej warto podnieść przynajmniej dwie istotne uwagi. Pierwsza dotyczy samego pojęcia użytego przez prawodawcę, konstruującego warunek uprawniający do uzyskania ulgi podatkowej, a mianowicie terminu „sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny”. Druga

23 Zob. wyrok WSA w Kielcach z 10 kwietnia 2014 r., I SA/Ke 86/14, pkt. 5.2., Legalis 964038.

24 W głosowanym wyroku NSA powołuje się na swoje orzeczenia: z 14 lutego 2014 r., II FSK 396 i 397/12; z 12 lipca 2016 r., II FSK 1824/14; z 9 sierpnia 2016 r., II FSK 2049 i 2397/14; czy z 25 października 2016 r., II FSK 2637/14. Do tożsamych wniosków NSA dochodził wcześniej wielokrotnie. W wyroku z 31 maja 2012 r. II FSK 2376/10 Sąd ten podniósł, że sam fakt darowizny na rzecz kościelnej osoby prawnej, o której mowa w art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. 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-opiekuńczą; zob.: wyrok NSA z 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12; wyrok NSA z 22 kwietnia 2008 r., II FSK 312/07; wyrok NSA z 8 listopada 2011 r., II FSK 891/10; wyrok NSA z 8 października 2009 r., II FSK 758/08; wyrok NSA z 23 czerwca 2009 r., II FSK 362/08; wyrok NSA z 3 listopada 2009 r., II FSK 858/08; wyrok NSA z 11 lutego 2009 r., II FSK 1575/07; wyrok NSA z 14 lutego 2007 r., I FSK 262/06; wyrok NSA z 8 listopada 2011 r., II FSK 891/10 – dostępne na www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

wątpliwość odnosi się do wykładni celowościowej, będącej konsekwencją wykładni przywołanego terminu, a zawierającej się w wypowiedzi NSA z 14 lutego 2014, w której wskazał, że: „sprawozdanie z art. 55 ust. 7 ustawy kościelnej powinno odzwierciedlać nie tylko to, co, ale i komu przeznaczono przedmiot świadczenia darowizny w taki sposób, by w toku postępowania podatkowego było możliwe dokładne zweryfikowanie spełnienia celu charytatywno-opiekuńczego, zrealizowanego przez kościelne osoby prawne”²⁵ i to, jak dowodzi stan faktyczny analizowanej sprawy, wraz z dokładną identyfikacją beneficjentów pomocy, wyrażającą się we wskazaniu ich z imienia i nazwiska.

z wydatkowania czy z wykorzystania darowizny”, co wskazywałoby na konieczność skonsumowania przez obdarowanego darowizny w zawitym terminie dwóch lat wraz z załączeniem imiennej listy beneficjentów pomocy. Jak słusznie kontynuuje swoje spostrzeżenie NSA, ustawodawca wskazał w odniesieniu do sprawozdania na termin inny, szerszy i odmienny, a którym jest „przeznaczenie”, domagając się tym samym przedłożenia „sprawozdania o przeznaczeniu”, które nie jest tym samym „sprawozdaniem z wydatkowania”. NSA zaznaczył wszak *explicite*, że obok wydatkowania, przedmiotowe pojęcie mieści w sobie także „inną formę wykorzystania pieniędzy”. Jak należy

Artykuł 55 ust. 7 Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego nie zawiera definicji legalnej „sprawozdania o przeznaczeniu darowizny”. Nie wyjaśnia, czym jest owo „przeznaczenie”.

Jeśli chodzi o pierwszą z kwestii, to w glosowanym orzeczeniu, NSA słusznie stwierdził, że: „o naruszeniu art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. nie stanowi przyjęcie, że przepis ten mówi o wydatkowaniu („wykorzystaniu”) środków darowizny, podczas gdy takiego zwrotu on nie zawiera. W istocie, w art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k. zastosowano termin „przeznaczenie” darowizny, a nie jej „wydatkowanie” czy też „wykorzystanie” [...] termin „przeznaczenie” ma wprawdzie szerszy zakres znaczeniowy niż termin „wydatkowanie”, a określone nimi pojęcia nie są tożsame, jednakże wykorzystanie środków pieniężnych z reguły przybiera formę ich wydatkowania, aczkolwiek inna forma ich wykorzystania też jest możliwa”²⁶. Naczelny Sąd Administracyjny słusznie uznał, że uspkk nie używa w odniesieniu do sprawozdania terminu „wydatkowanie” czy też „wykorzystanie”. Ustawodawca nie domaga się „sprawozdania

zakładać, zadość wskazanemu wymaganiu mogłoby sprostać ulokowanie środków na wyodrębnionym rachunku bankowym, z którego byłyby finansowane cele charytatywno-opiekuńcze. W tym miejscu niestety kończy się logiczny wywód NSA i zaczyna się niezrozumiały. Niepoprawnie NSA sprowadził oba te terminy do jednolitego zakresu treściowego, popołniając tym samym błąd niedopuszczalnej wykładni synonimicznej²⁷. Naczelny Sąd Administracyjny uznał niezgodnie z zasadami wykładni, że i tak należy domagać się sprawozdania z faktycznego wykorzystania darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą. Tymczasem, zgodnie z przywołanym zakazem wykładni synonimicznej, należy przyjąć odrębność tych dwóch terminów i uznać, że gdyby prawodawca chciał, aby dla skuteczności dokonania odliczenia ulgi, darowizna została skonsumowana przez obdarowanego w okresie dwóch lat, użyłby terminu „sprawozdanie z wydatkowania”. Skoro użył terminu, jak zauważył to

25 Wyrok NSA z 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12, Legalis 909340.

26 Wyrok NSA z 28 listopada 2017 r., II FSK 3245/15, Legalis nr 1727415.

27 L. Morawski, *Zasady wykładni prawa...*, s. 118–119.

słusznie NSA o treści szerszej, nie należy go zawężać i tym samym ograniczać ustawowego uprawnienia darczyńcy do skorzystania z ulgi podatkowej. Zgodnie z zasadami wykładni, stosowanie wykładni zawężającej przez organy stosujące prawo jest dla adresatów norm prawnych krzywdzące.

Interesujący w glosowanym wyroku NSA jest krótki wykład w zakresie wyjaśnienia pojęć „przeznaczenie” i „wydatkowanie” (wykorzystanie), które choć co prawda, zdaniem NSA są odmiennie i różne zakreślowo, to jednak zostały utożsamione. Wykład ten nie został jednak oparty o żadne źródła. Jak należy sądzić,

stać” to „użyć czegoś do osiągnięcia korzyści”³² albo celu, zysku³³; pożytku, spożytkować coś z zyskiem³⁴. „Wydatkować” łączy się słownikowo m.in. z hasłem „pieniądze” i jako przykłady prawidłowego zastosowania hasła wskazuje się m.in.: „Województwo do połowy stycznia 2003 przedstawi miastu sprawozdanie z wydatkowania przekazanej kwoty”³⁵. Jak wynika z analizy wskazanych pojęć, „przeznaczenie” stanowi pierwszy i najbardziej ogólny etap w ścieżce decyzyjnej. Polega on na określeniu celu, na planie czy ogólnym zamierzeniu, bez ujęcia konkretnych danych. W omawianym zagadnieniu celem winno być albo przyjęcie



NSA naruszył zakaz wykładni synonimicznej. Ustawowe „sprawozdanie o przeznaczeniu” jest czymś innym niż „sprawozdanie z wydatkowania”.

wskazane pojęcia pozostają w zakresie języka polskiego i dlatego należałoby sięgnąć do słownika języka polskiego, aby zweryfikować ich zakres i – o ile jest to możliwe – wzajemne powiązanie. Jak podają słowniki języka polskiego, „przeznaczyć” to „postanowić, że dana rzecz powinna być użyta lub wykorzystana w określony sposób lub w określonym celu”²⁸ lub „określić z góry cel, któremu ma coś służyć; przekazać coś dla kogoś, na czyjś użytek, na czyjś korzyść (przeznaczył część majątku na cele dobroczynne)”²⁹. Przez „przeznaczenie” należy rozumieć „konkretny cel, w którym coś ma zostać wykorzystane”³⁰, „praktyczny cel, do którego coś jest przeznaczone, zakwalifikowane, któremu dana rzecz służy”³¹. Natomiast „wykorzy-

do realizacji darowizny, albo skonkretyzowanie celu, w ogólnym obszarze działania (charytatywno-opiekuńczego). Jak bowiem wynika z poprzednich analiz, cel charytatywno-opiekuńczy jest bardzo szeroki. Natomiast wykorzystanie (wydatkowanie) stanowi drugi i skonkretyzowany etap. Polega on na skonsumowaniu darowizny (pieniędzy) w postaci, praktycznego jej (ich) użycia w konkretnych okolicznościach, ze wskazaniem podmiotów, miejsca, wysokości środków i sposobu”³⁶.

28 *Wielki słownik języka polskiego, s.v. przeznaczyć*, <https://wsjp.pl/> (dostęp: 30.06.2023).

29 *Uniwersalny słownik języka polskiego PWN*, t. 3, red. S. Dubisz, Warszawa 2003, s. 763, s.v. przeznaczyć.

30 *Wielki słownik języka polskiego, s.v. przeznaczenie*, <https://wsjp.pl/> (dostęp: 30.06.2023).

31 *Uniwersalny słownik języka polskiego PWN*, t. 3, red. S. Dubisz Warszawa 2003, s. 609, s.v. przeznaczenie, w: *Słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobal, Warszawa 2016, s. 609, s.v. przeznaczenie.

32 *Wielki słownik języka polskiego, s.v. wykorzystać*, <https://wsjp.pl/> (dostęp: 30.06.2023).

33 *Słownik języka polskiego PWN*, red. S. Dubisz, Warszawa 2016, s. 1198, s.v. wykorzystać.

34 *Uniwersalny słownik języka polskiego PWN*, t. 4, red. S. Dubisz, Warszawa 2003, s. 609, s.v. wykorzystać-wykorzystywać.

35 *Wielki słownik języka polskiego, s.v. wydatkować*, <https://wsjp.pl/> (dostęp: 30.06.2023).

36 Językowej analizie obu kluczowych pojęć („przeznaczenie” i „wykorzystanie”) dokonał także D. Walencik. Chociaż wskazał na analogiczne ich wyjaśnienie, jednak doszedł do odmiennego wniosku, z którym trudno jest się zgodzić. Wskazany autor uważa, że analiza wskazanych pojęć prowadzi do zredagowania sprawozdania, określonego przez NSA

Przeznaczenie i wydatkowanie są dwoma różnymi pojęciami. Dlatego też dziwi interpretacja przepisu art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., dokonana przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 lipca 2022 w konkretnej sprawie, w której uznano, że wymagane w przywołanym przepisie sprawozdanie należy rozumieć jako „sprawozdanie z przeznaczenia i wydatkowania darowizny”³⁷. Przywołane określenie stanowi *novum* w stosunku do wcześniej wydawanych interpretacji w tej samej materii, w których wskazując na wymóg ustawy – sprawozdanie, określano je ścisłym terminem legalnym, jako „sprawozdanie o przeznaczeniu”³⁸.

Umacniając swoje niewłaściwe stanowisko, NSA usiłował wykazać możliwość harmonizacji terminu „sprawozdanie z wykorzystania” z terminem „sprawozdanie”, wskazując, że każde sprawozdanie (w wykładni językowej) musi prowadzić m.in. do wskazania osób, które stały się beneficjentami czynności objętej sprawozdaniem. Sąd wykazywał, że w warunku skuteczności dokonania darowizny nie chodzi o sprawozdanie interpretowane samodzielnie, lecz jedynie w połączeniu z określeniem „sprawozdanie o przeznaczeniu na działalność charytatywno-opiekuńczą”³⁹. Naczelny Sąd Administracyjny dowodził, że w przepisie prawnym chodzi o sprawozdanie z czegoś, co już zostało zrealizowane w konkretnej formie, a nie o powiadomienie, nawet w formie sprawozdania, o niezrealizowa-

wanych intencjach⁴⁰. Dalej, w innych orzeczeniach NSA wykazywał nadto, że sprawozdanie winno odzwierciedlać nie tylko to, co, ale i komu przeznaczono, w taki sposób, aby w toku postępowania podatkowego było możliwe dokładne zwerifikowanie spełnienia celu charytatywno-opiekuńczego, zrealizowanego przez kościelne osoby prawne, a także że, w przeciwnym sensie, sprawozdanie byłoby semantycznie całkowicie nieuzasadnione, gdyby odnosić się miało do niezrealizowanych planów, zamiarów czy też intencji, które dla uzyskania wiedzy o nich, nie wymaga sprawozdania, a tylko powiadomienia lub zwykłego przekazania informacji⁴¹.

Konsekwentnie do popełnionego przez siebie błędu, NSA wywiódł, że z przywołanej doktrynalnej definicji sprawozdania wynika, że powinno ono wskazywać dane obrazujące, że cel charytatywno-opiekuńczy został faktycznie zrealizowany. Naczelny Sąd Administracyjny uważa, że dane wskazane w sprawozdaniu powinny być na tyle dokładne i konkretne, aby umożliwić podatnikowi samoobliczenie podatku, a następnie organowi podatkowemu w późniejszym (ewentualnym) postępowaniu podatkowym ustalenie, sprawdzenie czy zwerifikowanie danych o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą, w tym ustalenie ostatecznych beneficjentów pomocy, udzielonej przez kościelną osobę prawną z uzyskanej darowizny.

Z drugiej strony, inne orzeczenia wskazują, że ta wykładnia nie zawsze jest właściwa. Imienne wskazanie beneficjentów nie musi mieć miejsca w przypadku pomocy masowej. Jak wyjaśnił NSA w orzeczeniu z 14 lutego 2014 r.⁴²: „W sprawozdaniu nie muszą być wykazywani beneficjenci pomocy, adresowanej do

w wyroku z 3 listopada 2009 r. (II FSK 858/08) i obrazującego (wskazany przez WSA w Bydgoszczy w wyroku z 12 stycznia 2010 r., I SA/Bd 826/09) „dokładną relację z wykorzystania środków finansowych pochodzących z konkretnej darowizny poprzez określenie podmiotów korzystających z pomocy, skonkretyzowanie działań charytatywno-opiekuńczych oraz ich czasu”; zob. D. Walencik, *Darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą...*, s. 272.

37 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, *Interpretacja indywidualna z 7 lipca 2022 r.*, 0114-KDIP2-1.4011.278.2022.3.OK, Legalis 1116798.

38 Zob. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, *Interpretacja indywidualna z 29 maja 2015 r.*, IPPB4/4511-219/15-5/JK2, Legalis 1116798; *Interpretacja indywidualna z 21 lipca 2016 r.*, IPPB4/4511-695/16-2/GF, Legalis 1116798.

39 Wyrok NSA z 31 sierpnia 2017 r. II FSK 2117/15, LEX nr 2344705; wyrok NSA z 26 stycznia 2010 r., II FSK 545/09, LEX nr 596505.

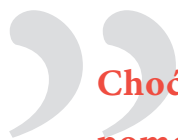
40 Zob. wyrok NSA z 4 stycznia 2007 r., II FSK 588/06, LEX nr 453235.

41 Wyrok NSA z 14 lutego 2007 r., II FSK 262/06, LEX nr 302863; wyrok NSA z 8 stycznia 2008 r. II FSK 1547/06, LEX nr 467823; wyrok NSA z 25 czerwca 2008 r. II FSK 663/07, LEX nr 472269; wyrok NSA z 25 czerwca 2008 r. II FSK 664/07, LEX nr 485166; wyrok NSA z 25 maja 2011 r., II FSK 67/10, LEX nr 846669; wyrok NSA z 10 listopada 2017 r., II FSK 2906/15, LEX nr 2422973; wyrok NSA z 12 lipca 2018 r., II FSK 1946/16, LEX nr 2538086.

42 Wyrok NSA z 14 lutego 2014 r., II FSK 396/12, nt. 1, Legalis 909340; zob. też wyrok NSA z 12 lipca 2016 r., II FSK 1824/14, Legalis 1511488.

nieokreślonej imiennie grupy osób (pomoc masowa), tj. realizowanej bezpośrednio przez kościelne osoby prawne. Dotyczy to, np. wydawania chleba i innych datków biednym, zapewnienia biednym – w tym bezdomnym – noclegu oraz posiłku w tzw. przytuliskach, prowadzonych w ramach parafii czy też domów zakonnych itp. Wystarczające jest wskazanie w sprawozdaniu, że uzyskana darowizna została spożytkowana w ramach realizowanej działalności charytatywno-opiekuńczej albo też wydatkowane kwoty zostały spożytkowane na związaną z charytatywno-opiekuńczą aktywnością Kościoła katolickiego działania bezpo-

kowe z reguły domagają się wskazania konkretnych beneficjentów pomocy, zidentyfikowanych z imienia i nazwiska, uznając w ich braku, że ulgi podatkowej nie można zastosować⁴⁴. W jednym z orzeczeń, NSA uznał za niewystarczającą identyfikację beneficjentów realizacji celu charytatywno-opiekuńczego w formie wskazanej w sprawozdaniu, jako: „od 26 lutego do 30 listopada 2008 r. bezpośrednie dofinansowanie uzyskali rodzice i opiekunowie prawni 17 dzieci, pochodzących z rodzin wielodzietnych i będących w trudnej sytuacji materialnej” [...], „od 4 sierpnia do 24 października 2008 r. udzieliliśmy bezpośredniej



Choć NSA nie domaga się wskazania beneficjentów pomocy w sposób imienny, to jak pokazuje praktyka organów podatkowych, podanie ich danych jest konieczne dla rozliczenia ulgi podatkowej.

średnio podejmowane przez kościelną osobę prawną np. na budowę własnego przytuliska dla bezdomnych, zakupu artykułów spożywczych, rozdanych następnie nieokreślonym imiennie biednym. W takim przypadku istotne znaczenie ma jedynie okoliczność, że w danym okresie kościelna osoba prawna takie działania faktycznie prowadziła oraz że poniosła wydatki na zakup rozprowadzanych następnie masowo środków”. Stąd też słusznie podnosi się w literaturze, że dane w sprawozdaniu o przeznaczeniu otrzymanej darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą powinny pozwalać na ustalenie dwóch kwestii. Po pierwsze, czy sprawozdanie wskazuje cele darowizny mieszczące się w zakresie przedmiotowej działalności oraz po wtóre, czy obdarowany w czasie uzyskania darowizny prowadził wskazaną działalność⁴³.

Jak pokazuje szereg analizowanych spraw, przedmiotowe wyjaśnienie jest zbyt teoretyczne i napotyka na trudności w zastosowaniu w praktyce. Organy podat-

jednorazowej pomocy poszkodowanym w wyniku zniszczeń wyrządzonych przez powódź [...] pomocą tą objęliśmy 19 rodzin poszkodowanych przez żywioł”, „[...] od 3 września do 18 listopada 2008 r. udzieliliśmy bezpośredniej jednorazowej pomocy finansowej poszkodowanym w wyniku zniszczeń wyrządzonych przez trąbę powietrzną [...] pomocą tą objęliśmy 22 rodziny poszkodowane przez żywioł [...]”.

W stanie faktycznym sprawy rozpatrywanej przez WSA w Kielcach z 10 kwietnia 2014 za niewystarczające uznano sprawozdanie, w którym wykazano realizację celu charytatywno-opiekuńczego w postaci remontu domu parafian i sfinansowaniu wyjazdu ministrantów na zimowisko w góry (organ podatkowy uznał także, że sam fakt „bycia ministrantem” nie stanowi faktu

43 K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, E. Prejs, *Odliczenie od dochodu darowizny...*, s. 141–142, 144.

44 Jak stwierdził na podstawie stanu faktycznego NSA, wskazanie imion i nazwisk beneficjentów umożliwiło ich identyfikację i możliwość weryfikacji przez organy podatkowe czy faktycznie pomoc taka we wskazanych kwotach miała miejsce. Zob. wyrok NSA z 12 lipca 2016 r., II FSK 1824/14, Legalis 1511488.

bycia osobą potrzebującą). Za niewystarczające uznano sprawozdanie, które wskazywało w sposób ogólny na pomoc przy remoncie domu, poprzez czynności związane z transportem produktów żywnościowych, wyjazdy ministrantów i paczki dla nich⁴⁵. Podobnie

przepis głosi, że: „z dóbr ofiarowanych przez wiernych na rzecz Kościoła, zarządcy powinni przedstawić wiernym odpowiednie sprawozdania, według norm, które winno określać prawo partykularne”.

Analizując wskazany przepis prawa kanonicznego,



Prawo kanoniczne także domaga się złożenia sprawozdania.

za niewystarczające zostało uznane sprawozdanie obdarowanego, w którym wskazał on – zdaniem WSA w Olsztynie⁴⁶ – jedynie „ogólnikowo”, że przekazana darowizna na cele charytatywno-opiekuńcze została spożytkowana na: „pomoc biednym rodzinom – 26.000 zł, organizację pomocy sierotom – 10.000 zł, przekazanie środków pieniężnych i darów innym oddziałom „A”, którym środki i dary przekazano”. Dopiero w sytuacji, gdy przedmiotowe sprawozdanie zostało uszczegółowione na żądanie organu odwoławczego w postaci dołączenia list osób korzystających z pomocy charytatywnej, z wykazaniem ich liczby, miejsc świadczenia pomocy i określeniem wysokości wydatkowanej kwoty na poszczególne cele, stanowiło zdaniem WSA w Olsztynie – zadość przyjętej wykładni sprawozdania. Zdaniem Krzysztofa Lasińskiego-Suleckiego, Wojciecha Morawskiego i Ewy Prejs, domaganie się wskazania danych podmiotowych identyfikujących osoby obdarowane jest wykluczone na podstawie przedmiotowego charakteru katalogu celów działalności charytatywno-opiekuńczej, jak i na podstawie ochrony danych osobowych beneficjentów pomocy. Ich dane w powiązaniu z rodzajem udzielanej tym osobom pomocy stanowią dane wrażliwe⁴⁷.

Wartym uwagi jest także fakt, że NSA, wyjaśniając „sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny”, trafnie odwołał się do kan. 1287 § 2 K.P.K. z 1983. Przywołany

należy wyciągnąć z niego dwa wnioski. Po pierwsze, prawo kanoniczne nie domaga się szczegółowości w realizacji przedmiotowego celu. Konferencja Episkopatu Polski, w zredagowanym przez siebie „Informatorze”, ustaliła aby według dyspozycji art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k., prowadzono dokumentację, która pozwoli na sporządzenie sprawozdania z wykorzystania darowizn, ze wskazaniem kwot na konkretne cele charytatywno-opiekuńcze⁴⁸. Biskupi nie zobowiązali więc do sprawozdawczości w zakresie umożliwiającym identyfikację beneficjentów czy dalszych okoliczności spożytkowania przedmiotowych darowizn. Tym samym, jak pokazują stany faktyczne przywołanych orzeczeń, proboszczowie wystarczająco realizowali wskazany obowiązek. Po wtóre, prawodawca kanoniczny wskazał na inny podmiot, któremu należy złożyć przedmiotowe sprawozdanie. Jak podniósł Rüdiger Althaus, odbiorcą sprawozdania nie jest (jak w przypadku przepisu polskiej ustawy) darczyńca, lecz wszyscy wierni (konstytuujący daną osobę prawną, np. parafię)⁴⁹. Poza tym, darczyńcą nie musi być wierny (członek Kościoła). Przepis prawa kanonicznego nie wskazuje nadto na obowiązek wykorzystania darowizny, ani tym bardziej na termin jej spożytkowania.

Do prowadzenia przedmiotowej działalności, rzeczywiście, według przepisów prawa kanonicznego jest *de facto* uprawniona parafia. Przedmiotowa działalność jest, według przepisu kan. 529 KPK 1983, jedną

45 Wyrok WSA w Kielcach z 10 kwietnia 2014 r., dz. cyt. pkt. 1.5.

46 Wyrok WSA w Olsztynie z 24 kwietnia 2014 r., I SA/OI 166/14, Legalis 977676.

47 K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, E. Prejs, *Odliczenie od dochodu darowizny...*, s. 145.

48 A. Abramowicz, *Ulgi podatkowe z tytułu darowizny...*, s. 227.

49 R. Althaus, *Kirchenvermögen: Güterverwaltung*, w: *Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici*, red. K. Lüdicke, Essen 1984-, kan. 1287/8.

z wielu jej zadań. Prawodawca w przywołanym przepisie wskazuje, że do „zadań własnych proboszcza” należy m.in. „szczególną troską otaczać biednych, cierpiących, samotnych, wygnańców oraz przeżywających szczególne trudności”. Prawodawca nie wskazuje rodzaju trudności, które mają skłaniać proboszcza do roztoczenia troski. Należy więc jego działanie rozumieć szeroko, jako obejmujące także zadania natury wsparcia materialnego. Tym samym może na ten cel pozyskiwać środki i je przekazywać.

Reasumując, krytycznie należy odnieść się do wykładni przepisu dokonanej przez utrwalone orzecznictwo NSA i postulować *de lege ferenda* o utworzenie definicji legalnej przepisu zawierającego termin „sprawozdanie o przekazaniu darowizny”. Przedmiotowy postulat ma umocowanie w zasadzie ścisłej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w zakazie wykładni synonimicznej, w zakazie stosowania wykładni zawężającej pojęcia „przeznaczenie darowizny” i sprowadzenia go do „wykorzystania darowizny”, a także w zasadzie ochrony danych wrażliwych beneficjentów pomocy charytatywno-opiekuńczej. Tym samym „sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny” winno polegać na wskazaniu celu, który obdarowany zamierza zrealizować w podejmowanej przez siebie działalności charytatywno-opiekuńczej, roztaczanej nad ogólnie określonymi beneficjentami pomocy.

Bibliografia

- Abramowicz A., *Ulgi podatkowe z tytułu darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Studia z prawa wyznaniowego” 2019, nr 22, s. 201–232.
- Althaus R., *Kirchenvermögen: Güterverwaltung*, w: *Münsterischer Kommentar zum Codex Iuris Canonici*, red. K. Lüdicke, Essen 1984-, kan. 1287.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Sopot 2002.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Prejs E., *Odliczenie od dochodu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Kościół i Prawo” 2021, nr 1, s. 135–159.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014.
- Rakoczy B., *Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Polsce. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, Warszawa 2016.
- Stanisławski T., *Darowizny na cele kultu religijnego i kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Studia z prawa wyznaniowego” 2009, t. 12, s. 329–339.
- Stanisz P., *Finansowe i majątkowe aspekty działalności kościołów i innych związków wyznaniowych*, w: *Prawo wyznaniowe*, red. A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisz, Warszawa 2011, s. 237–273.
- Uniwersalny słownik języka polskiego PWN*, t. 3, red. S. Dubisz, Warszawa 2003.
- Walencik D., *Darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych*, „Studia z prawa wyznaniowego” 2010, nr 13, s. 261–277.
- Wielki słownik języka polskiego*, <https://wsjp.pl/> (dostęp: 30.06.2023).