

MICHAŁ PONIATOWSKI  
Wydział Prawa Kanonicznego  
Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie  
ORCID: 0000-0002-7263-4550

**PRZEKAZYWANIE DAROWIZNY KOŚCIELNYM  
OSOBOM PRAWNYM PROWADZĄCYM  
DZIAŁALNOŚĆ CHARYTATYWNO-  
-OPIEKUŃCZĄ NA RZECZ ZAPOBIEGANIA,  
PRZECIWDZIAŁANIA I ZWALCZANIA  
SKUTKÓW EPIDEMII COVID-19**

Treść: Wprowadzenie. – 1. Prawo do przekazania darowizny i prawo do otrzymania darowizny. – 2. Podmioty przekazujące darowiznę. – 3. Przedmiot darowizny. – 4. Umowa darowizny. Zakończenie.

**Wprowadzenie**

Skutki epidemii COVID-19 są bardzo szerokie i dotyczą wielu dziedzin nie tylko w Polsce. Choroba ta niesie ze sobą nie tylko zagrożenie dla życia i zdrowia ludzi, ale wywołuje również szereg innych skutków np. w postaci utraty źródeł utrzymania wielu osób z uwagi na istotne pogorszenie się sytuacji materialnej pracodawców. W konsekwencji osoby te w trakcie epidemii nie tylko muszą mierzyć się z zagrożeniem utraty własnego życia i zdrowia (czy też ich bliskich), ale również dbać o zdobycie choćby podstawowych środków utrzymania. Wiele osób stało się w wyniku epidemii osobami ubogimi. W tym zakresie sytuacja w Polsce nie jest wyjątkowa w porównaniu do innych państw.

Aktualne czasy stawiają nowe wyzwania i wymagają odpowiedniego dostosowania do nich swojej działalności przez wiele

podmiotów. W tym zakresie nie są odosobnione kościelne osoby prawne, które przykładowo podobnie jak inne podmioty prywatne czy publiczne musiały niemal natychmiast wdrożyć nowoczesne formy komunikacji, czy też wykonywania pracy. Nie znaczy to oczywiście przekreślenia wielowiekowego doświadczenia wykonywania posługi miłości w Kościele, a co najwyżej jego uzupełnienie. Na marginesie należy zauważyć, że posługa ta powinna być nieustannie dostosowywana w aspekcie praktycznym do potrzeb miejsca i czasu na co zwrócić uwagę papież Benedykt XVI<sup>1</sup>.

Kościelne osoby prawne prowadzące działalność charytatywno-opiekuńczą nie mogą być obojętne na skutki obecnej epidemii i powinny odpowiednio prowadzić swoją działalność statutową wykonując przede wszystkim obowiązek wynikający z przykazania miłości. Jednakże niezbędnym elementem realnego prowadzenia takiej działalności jest zapewnienie źródeł jej finansowania, co w szczególności odbywa się poprzez otrzymywanie darowizn w tradycyjnej formie.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza aktualnego zagadnienia przekazywania darowizny kościelnym osobom prawnym prowadzącym działalność charytatywno-opiekuńczą w celu zapobiegania, przeciwdziałania i zwalczania skutków epidemii COVID-19, ze szczególnym uwzględnieniem zarówno nowych norm wydanych w okresie tej epidemii, jak również prawnych zagadnień praktycznych. W tym aspekcie należy zadać pytanie wstępne czy przekazywanie darowizn różni się pod względem prawnym mając na uwadze stan prawny w Polsce przed i w trakcie epidemii COVID-19?

---

<sup>1</sup> Por. nr 30 Encykliki *Deus caritas est* papieża Benedykta XVI. *Litterae encyclicae Deus caritas est*, Benedictus PP XVI, 25 XII 2005, AAS 98 (2006) 217-252. Tekst polski: [http://www.vatican.va/content/benedict-xvi/pl/encyclicals/documents/hf\\_ben-xvi\\_enc\\_20051225\\_deus-caritas-est.html](http://www.vatican.va/content/benedict-xvi/pl/encyclicals/documents/hf_ben-xvi_enc_20051225_deus-caritas-est.html) [dostęp 27.08.2020 r.].

## 1. Prawo do przekazania darowizny i prawo do otrzymania darowizny

W pierwszej kolejności należy podnieść, że przekazywanie darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych jest tradycyjnym źródłem finansowania ich działalności<sup>2</sup>. Na temat samego zagadnienia przekazywania darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych powstało już wiele opracowań naukowych<sup>3</sup>. Jedynie w ramach zarysu regulacji prawnych wydanych jeszcze przed wprowadzeniem stanu epidemii COVID-19 należy wskazać na podstawowe normy prawa wyznaniowego i prawa kanonicznego.

Zgodnie z art. 23 Konkordatu z 1993 r.<sup>4</sup> (zaliczanego do źródeł prawa wyznaniowego i prawa kanonicznego): „*Kościelne osoby prawne mogą zgodnie z przepisami prawa polskiego nabywać, posiadać, użytkować i zbywać mienie nieruchomości i ruchome oraz nabywać i zbywać prawa majątkowe*”. Tym samym mogą one nabywać mienie także poprzez darowizny. Zgodnie z hierarchią źródeł prawa powszechnie obowiązującego akty niższego rzędu nie powinny być sprzeczną z tą normą. Na poziomie ustawowym możliwość otrzymywania darowizn wynika z art. 40 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego

---

<sup>2</sup> Przykładowo warto chociażby wspomnieć o historii zakonów żebrzących (np. franciszkanów) utrzymujących się przede wszystkim z darowizn.

<sup>3</sup> Por. także M. PONIATOWSKI, *Aktualna problematyka nabycia przez kościelne osoby prawne statusu organizacji pożytku publicznego*, *Kościół i Prawo* 4 (17) 2015, nr 1, s. 141-156; tenże, *Finansowanie „kościelnych” organizacji pożytku publicznego*, w: *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, P. Sobczyk, K. Warchałowski (red.), Warszawa 2013, s. 251-261; T. STANISŁAWSKI, *Darowizny jako sposób finansowania zadań publicznych związków wyznaniowych*, w: *Funkcje publiczne związków wyznaniowych. Materiały III Ogólnopolskiego Sympozjum Prawa Wyznaniowego* (Kazimierz Dolny, 16-18 maja 2006), A. Mezglewski (red.), Lublin 2007, s. 231-235; tenże, *Nowe regulacje dotyczące darowizn na cele kościelne*, *Studia z Prawa Wyznaniowego* 7 (2004), s. 211-220; P. STANISZ, *Sprawy majątkowe jako element stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi*, w: *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, P. Sobczyk, K. Warchałowski (red.), Warszawa 2013, s. 17-32.

<sup>4</sup> Dz. U. 1998 Nr 51, poz. 318.

w Rzeczypospolitej Polskiej<sup>5</sup>: „Środki na realizację działalności charytatywno-opiekuńczej pochodzą w szczególności z: 1) ofiar pieniężnych i w naturze; 2) spadków, zapisów i darowizn krajowych i zagranicznych; 3) dochodów z imprez i zbiórek publicznych; 4) subwencji, dotacji i ofiar pochodzących od krajowych instytucji i przedsiębiorstw państwowych, społecznych, wyznaniowych i prywatnych; [...]”<sup>6</sup>. Nie powinno zatem ulegać wątpliwości, że możliwość otrzymania darowizny przez kościelne osoby prawne jest prawnie zagwarantowana. Co więcej należy stwierdzić, że jest to wręcz uszczegółowienie zasady poszanowania autonomii i niezależności Kościoła i państwa każdego w swoim zakresie<sup>7</sup>. Kościół ma prawo nie tylko przyjąć darowiznę, ale również ustanowić własne normy, które tych darowizn będą dotyczyć. W tym zakresie warto odnieść się do treści Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r., jak również *motu proprio* Benedykta XVI *De caritate ministranda* z dnia 11 listopada 2012 r.<sup>8</sup> Zgodnie z kan. 1284 § 1-2 KPK Kościół na podstawie wrodzonego prawa niezależnie od władzy państwowej może nabywać dobra doczesne m.in. w celu prowadzenia posługi miłości. Uzupełnieniem tej normy jest treść

---

<sup>5</sup> Tekst jedn. Dz. U. 2019 poz. 1347 z późn. zm.

<sup>6</sup> Warto zauważyć, że na poziomie ustawowym zagwarantowano również odpowiednie zwolnienia podatkowe w przypadku darowizn przekazywanych na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej: „Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym i podatkiem wyrównawczym, jeżeli kościelna osoba prawna przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność. W odniesieniu do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe”. Warto zauważyć, że powyższe zwolnienie nie zawiera limitu wartości darowizny, którą można wyłączyć z podstawy opodatkowania.

<sup>7</sup> Por. art. 25 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (publ. Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483) i art. 1 Konkordatu. Należy zgodzić się z P. Staniszem. Por. P. STANISZ, *Sprawy majątkowe ...*, dz. cyt., s. 31.

<sup>8</sup> AAS 104 (2012) 996-1004. Tekst polski: [http://www.vatican.va/content/benedict-xvi/pl/motu\\_proprio/documents/hf\\_ben-xvi\\_motu-proprio\\_20121111\\_caritas.html](http://www.vatican.va/content/benedict-xvi/pl/motu_proprio/documents/hf_ben-xvi_motu-proprio_20121111_caritas.html)

art. 10 § 3 *motu proprio De Caritate ministranda*, zgodnie z którym: „W szczególności Biskup diecezjalny winien dbać o to, aby podlegające mu organizacje charytatywne nie były finansowane przez organizacje lub instytucje, których cele są sprzeczne z nauką Kościoła. Podobnie, aby nie dawać wiernym powodów do zgorszenia, Biskup diecezjalny musi zapobiegać temu, aby wspomniane organizacje charytatywne przyjmowały ofiary przeznaczone na finansowanie inicjatyw, które co do celów lub sposobów w ich osiągnięciu nie byłyby zgodne z nauką Kościoła”<sup>9</sup>. Reasumując, zarówno z prawa wyznaniowego jak i kanonicznego wynika możliwość otrzymywania darowizn przez kościelne osoby prawne prowadzące działalność charytatywno-opiekuńczą. W te ramy wpisuje się również możliwość otrzymywania darowizna na rzecz walki ze skutkami epidemii COVID-19.

Jednakże w okresie epidemii wydano nowe przepisów, które odnoszą się także do przekazywania darowizn, co zostanie przedstawione w dalszej części opracowania.

## 2. Podmioty przekazujące darowiznę

Przekazanie darowizn na rzecz zapobiegania, przeciwdziałania i zwalczania skutków epidemii COVID-19 może być dokonywane przez różne kategorie podmiotów. W pierwszej kolejności należy dokonać podziału tych podmiotów na osoby fizyczne, osoby prawne i niepełne osoby prawne. Podmioty te mogą być również zagraniczne<sup>10</sup>.

W przypadku osób fizycznych darowizny mogą być przekazywane zarówno przez wiernych Kościoła, jak również osoby nienależące do tej wspólnoty wiernych na zasadzie dobrowolności<sup>11</sup>. Do przekazania darowizny konieczna jest pełna zdolność do czynności prawnych,

---

<sup>9</sup> Por. także P. KAŁETA, *Kościelne prawo majątkowe*, Lublin 2014, s. 66-67.

<sup>10</sup> Należy w takim przypadku zbadać również prawo właściwe dla darczyńcy, w szczególności w kontekście dopuszczalności i zasad przekazywania darowizny.

<sup>11</sup> Por. także wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 12 lutego 2019 r., sygn. akt I ACa 433/18, publ. [www.orzeczenia.ms.gov.pl](http://www.orzeczenia.ms.gov.pl). Darczyńca nie musi w szczególności podawać swoich motywacji dokonując darowizny. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 30 października 2018 r., sygn. akt I ACa 494/18, publ. [www.orzeczenia.ms.gov.pl](http://www.orzeczenia.ms.gov.pl).

a w przypadku drobniejszych darowizn co najmniej ograniczona zdolność do czynności prawnych<sup>12</sup>. Podstawą prawną przekazania darowizny jest naturalne prawo własności przysługujące tym osobom. W zakresie mogą istnieć różnego rodzaju ograniczenia np. kwestie dotyczące pierwokupu w stosunku do mienia mającego stanowić w zamiarze donatora przedmiot darowizny. Przedmiot darowizny może być również obciążony np. hipoteką w przypadku nieruchomości. W przypadku osób fizycznych należy stosować odpowiednie przepisy dotyczące ochrony danych osobowych<sup>13</sup>. Ponadto w przypadku osób fizycznych należy mieć na uwadze, że kościelne osoby prawne zgodnie ze wspomnianą normą *motu proprio* Benedykta XVI i zawartej w nim *ratio legis* nie powinny przyjmować darowizn od podmiotów, których działalność jest sprzeczna z nauką Kościoła<sup>14</sup>. Przykładowo nie należałoby takiej darowizny przyjąć od jawnego zwolennika aborcji. To samo zastrzeżenie można już *explicite* podnieść w stosunku do darowizn od osób prawnych (np. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej, fundacji, stowarzyszenia rejestrowego), czy też niepełnych osób prawnych (np. spółki osobowej, jawnej, partnerskiej).

Ponadto podmioty potencjalnie przekazujące darowiznę można podzielić na te o charakterze niepublicznym jak i publicznym. W pierwszym przypadku należy zauważyć, że w odróżnieniu od osób fizycznych przekazanie darowizny wymaga spełnienia wielu

---

<sup>12</sup> Por. art. 11, 15 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. 2020 poz. 1740 z późn. zm.), zwanej dalej k.c.

<sup>13</sup> Darczyńcą należy przekazywać informacje na temat przetwarzania przez obdawanego danych osobowych darczyńców. Por. art. 14 Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych), publ. Dz.Urz. UE L 119; art. 8 Dekret ogólny w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych w Kościele katolickim wydany przez Konferencję Episkopatu Polski w dniu 13 marca 2018 r. podczas 378. Zebrania Plenarnego w Warszawie.

<sup>14</sup> Por. art. 1 § 3.

warunków, a jednym z nich jest zakaz działania na szkodę podmiotu, który przekazując darowiznę jednocześnie bezpośrednio uszczupla swój majątek. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku podmiotów publicznych, które mają obowiązek dbania o mienie publiczne. Jednocześnie należy zauważyć, że podmiotem dokonującym darowizny mogą być również inne kościelne osoby prawne prowadzące działalność charytatywno-opiekuńczą.

Ustawodawca zauważył te ograniczenia i w okresie epidemii COVID-19 wprowadził odpowiednie normy ułatwiające podjęcie decyzji o przekazaniu darowizny. Zostaną one przedstawione szczegółowo w celu porównania ich treści.

Po pierwsze w zakresie zwolnień od podatku dochodowego od osób fizycznych warto zwrócić uwagę, że na podstawie art. 4 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw<sup>15</sup> art. 52n ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>16</sup> otrzymał brzmienie: *„1. Od podstawy obliczenia podatku ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 w celu obliczenia podatku lub zaliczki podatnik może odliczyć darowizny przekazane od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 września 2020 r. na przeciwdziałanie COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o COVID-19: 1) podmiotom wykonującym działalność leczniczą, wpisanym do wykazu, o którym mowa w art. 7 ustawy o COVID-19; 2) Agencji Rezerw Materiałowych z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych; 3) Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej. 2. W przypadku darowizny, o której mowa w ust. 1, przekazanej: 1) do dnia 30 kwietnia 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny; 2) w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny; 3) od dnia 1 czerwca 2020 r. do dnia 30 września*

---

<sup>15</sup> Dz. U. 2020, poz. 568.

<sup>16</sup> Dz. U. 2020 poz. 1426 z późn. zm.

2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny. 3. Odliczeniu podlegają darowizny nieodliczone na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 i art. 11 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym. 4. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym artykule, do darowizn stosuje się odpowiednio przepisy art. 6 ust. 2, art. 26 ust. 6, 6b, 6c, 6f, ust. 7 pkt 1 i 2, ust. 13a i 15 oraz art. 45 ust. 3a<sup>17</sup>. Ustawodawca wprowadził gradację kwoty odliczenia. Dzięki takiemu zwolnieniu na większej ilości darowizn mogły skorzystać m.in. zakłady opiekuńczo-lecznicze prowadzone przez kościelne osoby prawne.

Po drugie w zakresie darowizn dokonywanych przez osoby fizyczne należy również zwrócić uwagę na art. 21 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, na podstawie którego dodano art. 57b w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby

---

<sup>17</sup> W uzasadnieniu ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw stwierdzono, że: „Dodawany przepis art. 52n umożliwi odliczenie darowizn przez podatników podatku PIT, w tym podatników prowadzących działalność gospodarczą (na ogólnych zasadach przy zastosowaniu skali podatkowej lub liniowej 19% stawki podatku), przekazanych w 2020 r. na przeciwdziałanie COVID-19. Odliczeniu będą podlegały darowizny (pieniężne lub rzeczowe) przekazane podmiotom wykonującym działalność leczniczą polegającą na świadczeniu opieki zdrowotnej, w tym transportu sanitarnego, a także przekazane Agencji Rezerw Materiałowych oraz Centralnej Bazie Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych. Darowizna będzie odliczana w pełnej wysokości. Darowizny pieniężne dokumentowane będą dowodem wpłaty na rachunek płatniczy lub rachunek bankowy obdarowanego, z kolei darowizny rzeczowe – oświadczeniem obdarowanego o ich przyjęciu oraz dowodem, z którego wynikać będzie wartość oraz dane identyfikujące darczyńcę”. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na wolę odliczenia darowizny w pełnej wysokości co koresponduje z drugiej strony z analogicznym odliczeniem w przypadku darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.



fizyczne<sup>18</sup> w brzmieniu: „1. Od przychodu obliczonego na podstawie art. 11 podatnik może odliczyć darowizny przekazane od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 września 2020 r.: 1) podmiotom wykonującym działalność leczniczą, wpisanym do wykazu, o którym mowa w art. 7 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. poz. 374), zwanej dalej „ustawą o COVID-19”; 2) Agencji Rezerw Materiałowych z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych; 3) Centralnej Bazy Rezerw Sanitarно-Przeciwepidemicznych z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej. 2. W przypadku darowizny, o której mowa w ust. 1, przekazanej: 1) do dnia 30 kwietnia 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny; 2) w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny; 3) od dnia 1 czerwca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny. 3. Odliczeniu podlegają darowizny nieodliczone na podstawie art. 11 i na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. 4. Odliczenia z tytułu darowizn, o których mowa w ust. 1, podatnik może uwzględnić przy obliczaniu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych wpłaconego w trakcie roku podatkowego. 5. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym artykule do darowizn stosuje się odpowiednio przepisy art. 11 oraz art. 21 ust. 2a”. Zwolnienie to może zostać odpowiednio wykorzystane jak w przypadku zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych.

Kolejne zmiany dotyczyły możliwości odliczenia darowizny w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Na podstawie art. 6 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw art. 38g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od

---

<sup>18</sup> Tekst jedn. Dz. U. 2020 poz. 1905.

osób prawnych<sup>19</sup> otrzymał brzmienie: „1. Od podstawy opodatkowania ustalonej zgodnie z art. 18 ust. 1 w celu obliczenia podatku lub zaliczki podatnik może odliczyć nieodliczone na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 8 darowizny przekazane od dnia 1 stycznia 2020 r. do dnia 30 września w 2020 r. na przeciwdziałanie COVID-19, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o COVID-19: 1) podmiotom wykonującym działalność leczniczą, wpisanym do wykazu, o którym mowa w art. 7 ustawy o COVID-19; 2) Agencji Rezerw Materiałowych z przeznaczeniem na cele wykonywania zadań ustawowych; 3) Centralnej Bazy Rezerw Sanitarno-Przeciwepidemicznych z przeznaczeniem na cele wykonywania działalności statutowej. 2. W przypadku darowizny, o której mowa w ust. 1, przekazanej: 1) do dnia 30 kwietnia 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 200% wartości darowizny; 2) w maju 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca 150% wartości darowizny; 3) od dnia 1 czerwca 2020 r. do dnia 30 września 2020 r. – odliczeniu podlega kwota odpowiadająca wartości darowizny. 3. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym artykule, do darowizn stosuje się odpowiednio przepisy art. 18 ust. 1b, 1c, 1e–1g, 1k oraz art. 27 ust. 4a”. Na wprowadzeniu tej zmiany mogły skorzystać kościelne osoby prawne prowadzące działalność leczniczą poprzez zwiększoną liczbę otrzymywanych darowizn.

Mając powyższe na uwadze można dojść do wniosku, że zwolnienia w zakresie zwolnień podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne oraz osób prawnych mają analogiczne brzmienie<sup>20</sup>. Wynika to przede wszystkim z ich wspólnego *ratio legis* w postaci wzmocnienia walki ze skutkami COVID-19. W normach tych należy zwrócić na podział wysokości odliczenia wartości darowizny w zależności od okresu.

---

<sup>19</sup> Tekst jedn. Dz. U. 2020 poz. 1406 z późn. zm.

<sup>20</sup> Por. także uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw.

W powyższym zestawieniu zmian zauważyć można zwolnienia w zakresie podatków dochodowych. Nie wprowadzono w nich jednak zwolnień np. w podatku od towarów i usług (VAT) co w istotny sposób pomogłoby uzyskać kościelnym osobom prawnym środki finansowe na walkę ze skutkami COVID-19.

Ustawodawca wsparł również kościelne osoby prawne poprzez możliwość odpowiedniego dofinansowania części kosztów pracowników, przy czym do przychodów z działalności statutowej nie wlicza się darowizn rzeczowych i finansowych otrzymanych w związku z realizacją działań w zakresie przeciwdziałania COVID-19<sup>21</sup>.

### 3. Przedmiot darowizny

Przedmiotem darowizny mogą być zarówno środki finansowe, jak również środki rzeczowe, czy też prawa zbywalne<sup>22</sup>. Nie ma również przeszkód prawnych aby były one przekazane jednocześnie w ramach jednej umowy np. konkretnych środków finansowych i środków ochrony osobistej z przeznaczeniem na walkę z COVID-19.

Przekazanie środków finansowych jest pod względem konstrukcji prawnej najprostszym rozwiązaniem (w szczególności wobec zagrożeń związanych z epidemią) i najczęściej odbywa się ono poprzez przelew środków finansowych z rachunku bankowego darczyńcy na rachunek bankowy obdarowanego. Strony powinny w takim przypadku ustalić czy środki te są wpłacane na ogólną działalność charytatywno-opiekuńczą, czy też darczyńca poleca obdarowanemu

---

<sup>21</sup> Por. art. 77 pkt 41) ust. 6b ustawy z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 oraz o uproszczonym postępowaniu o zatwierdzenie układu w związku z wystąpieniem COVID-19 (Dz. U. 2020 poz. 1086) w zw. z art. 15zże ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw.

<sup>22</sup> Por. także J. KOREDCZUK, *Ulgi podatkowe z tytułu darowizn jako źródło finansowania Kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich działalności*, w: *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, P. Sobczyk, K. Warchałowski (red.), Warszawa 2013, s. 272.

spożytkowanie ich na konkretny cel np. zakupu odpowiedniej ilości środków ochronnych. Ma to istotne znaczenie w kontekście sporządzenia później szczegółowego sprawozdania i ewentualnego skorzystania ze zwolnień podatkowych. Warto aby przykładowe lub uporządkowane propozycje celów darowizny przedstawiał sam obdarowany, w szczególności gdy spodziewa się on wielkiej ilości pojedynczych darowizn od osób fizycznych, wobec których będzie musiał sporządzić indywidualne sprawozdania. W przypadku kościelnych osób prawnych należy przed przyjęciem darowizny zwrócić uwagę na szereg obostrzeń dotyczących obrotu lekami, czy też wyrobami medycznym.

Innym przedmiotem darowizny mogą być środki rzeczowe. W czasie epidemii szczególnie znaczenia nabierają darowizny sprzętu medycznego, środków ochrony osobistej itp. Jednakże i w tym przypadku kościelna osoba prawna powinna zweryfikować czy proponowany przedmiot darowizny może być wykorzystany w ramach działalności charytatywno-opiekuńczej bez spełnienia dodatkowych warunków przewidzianych w przepisach szczególnych. Ponadto gdy przedmiotem darowizny są środki rzeczowe należy ustalić między stronami kto poniesie koszty ich transportu, ubezpieczenia, ryzyko ich utraty itp. Ponadto z perspektywy prawa podatkowego należy wpisać wartość poszczególnych elementów darowizny, a nie podawać wyłącznie jej łączną wartość. Może to być jednak utrudnione w przypadku rzeczy używanych np. łóżek rehabilitacyjnych.

Przedmiotem darowizny mogą być również prawa zbywalne np. majątkowe prawa autorskie. W przypadku walki z COVID-19 kościelna osoba prawna może m.in. otrzymać w formie darowizny majątkowe prawa autorskie do nagrania dotyczącego walki z tą chorobą i użyć tego filmu w zapobieganiu COVID-19, czy też do aplikacji przetwarzającej dane osobowe ułatwiając niesienie pomocy do poszczególnych kategorii osób potrzebujących.

#### **4. Umowa darowizny**

Przekazanie darowizny kościelnym osobom prawnym prowadzącym działalność charytatywno-opiekuńczą na rzecz zapobiegania,

przeciwdziałania i zwalczania skutków epidemii COVID-19 odbywa się poprzez odrębnie sporządzoną umowę, choć należy mieć na uwadze, że w działalności powyższych osób prawnych przekazywanie darowizny często sprowadza się do wpłaty na rachunek bankowy<sup>23</sup>. W takim przypadku pojawia się m.in. problem przyjęcia darowizny od podmiotu, który prowadzi działalność sprzeczną z nauką Kościoła. W takim przypadku obdarowany po zidentyfikowaniu takiej darowizny powinien ją niezwłocznie zwrócić.

Umowa darowizny jest regulowana przede wszystkim przez prawo świeckie. W tym zakresie prawo kanoniczne uznaje normy świeckie, jednocześnie uzupełniając je o dodatkowe normy (np. wspomniany zakaz finansowania przez podmioty, których działalność jest spreczna z celem Kościoła). Jednocześnie należy pamiętać o tym, że prawo cywilne również uznaje w odpowiednim zakresie prawo kanoniczne<sup>24</sup>. W zakresie prawa świeckiego umowa darowizny jest regulowana przez Kodeks cywilny (art. 888-902). Natomiast w prawie kanonicznym należy przestrzegać m.in. wspomniane *motu proprio* Benedykta XVI.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na formę umowy. Zgodnie z art. 890 § 1 k.c.: „*Oświadczenie darczyńcy powinno być złożone w formie aktu notarialnego. Jednakże umowa darowizny zawarta bez zachowania tej formy staje się ważna, jeżeli przyrządzone oświadczenie zostało spełnione*”. W praktyce zawieranie umowy w formie aktu notarialnego ogranicza się do przekazywania nieruchomości.

---

<sup>23</sup> W tym zakresie warto przytoczyć wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 27 lutego 2020 r. (sygn. akt I SA/Gl 1570/19, publ. CBOSA), zgodnie z którym: „*Skoro w myśl Kodeksu cywilnego darowizna sprowadza się do nieodpłatnego przekazania określonej substancji majątkowej przez darczyńcę obdarowanemu, to także w świetle art. 4a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn przekazanie kwoty darowizny na rachunek (płatniczy, bankowy lub w SKOK-u) albo przekazem pocztowym powinno być przejawem aktywności darczyńcy, a nie innej osoby*”. Oczywiście przekazanie darowizny może się również odbyć przy pomocy pełnomocnika. Por. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 8 września 2017 r., sygn. akt I ACa 242/17, publ. [www.orzeczenia.ms.gov.pl](http://www.orzeczenia.ms.gov.pl)

<sup>24</sup> Por. art. 35 k.c. Por. także art. 25 ust. 3 Konstytucji i art. 1 Konkordatu.

W dobie walki z COVID-19 umowy darowizny są najczęściej zawierane w formie pisemnej, a niejednokrotnie nawet dorozumianej np. poprzez przekazanie konkretnych rzeczy materialnych.

Z perspektywy działalności kościelnych osób prawnych prowadzących działalność charytatywno-opiekuńczą warto zwrócić uwagę, że istotą tej umowy jest zobowiązanie się darczyńcy do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku<sup>25</sup>. Umowa darowizny nie może naruszać zasady swobody umów<sup>26</sup>. W tym zakresie należy zwrócić uwagę, że zgodnie ze stanowiskiem Sądu Apelacyjnego w Warszawie wyrażonym w wyroku z dnia 21 września 2019 r.<sup>27</sup> świadczenie to polega na: „[...] działaniu, którego skutkiem jest z jednej strony zmniejszenie majątku darczyńcy, a z drugiej zwiększenie majątku obdarowanego, przy czym między tymi dwoma zdarzeniami musi istnieć bezpośrednia zależność. Zmniejszenie majątku darczyńcy musi mieć jednocześnie charakter bezpośredni, np. polegać na przeniesieniu składnika majątku na obdarowanego albo na podjęciu innego działania, którego konsekwencją jest utrata albo wygaśnięcie takiego składnika”.

Darczyńca nie może żądać od obdarowanego bezpłatnego świadczenia na swoją rzecz. W przeciwnym wypadku naruszono by istotę darowizny. W aspekcie analizowanych darowizn przeznaczanych na walkę z COVID-19 taka sytuacja miałaby przykładowo miejsce gdyby darczyńca wymagał dodatkowego postanowienia w umowie, że w zamian przekazanie środków finansowych na zakup sprzętu ochronnego np. w postaci maseczek typu FFP3 czy kombinezonów kościelna osoba prawna powinna reklamować działalność gospodarczą darczyńcy lub mogłby używać w celach reklamowych logotypu tejże organizacji.

---

<sup>25</sup> Por. art. 888 § 1 k.c.

<sup>26</sup> Zgodnie z art. 3531 k.c.: „Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego”.

<sup>27</sup> Sygn. akt VII AGa 38/18, publ. [www.orzeczenia.ms.gov.pl](http://www.orzeczenia.ms.gov.pl)

Natomiast zgodnie z prawem cywilnym darczyńca może włożyć na obdarowanego obowiązek oznaczonego działania lub zaniechania, nie czyniąc nikogo wierzycielem tzw. polecenie<sup>28</sup>. Takie polecenie może dotyczyć np. przekazania środków finansowych lub zakupionych za nie środków ochrony osobistej na rzecz konkretnego podmiotu prowadzącego działalność leczniczą czy też konkretnej rodziny dotkniętej skutkami COVID-19.

Jednocześnie należy z perspektywy kościelnych osób prawnych unikać postanowień, które występują w umowach o charakterze typowo gospodarczym jak zastrzeżenie kar umownych, umownego odstąpienia od umowy czy też innych form zabezpieczenia darczyńcy np. w postaci weksla *in blanco*. Umowa darowizny ze swej istoty wymaga zaufania dwóch stron, w szczególności należy podkreślić, że ma ona charakter dobrowolny.

Ze względów podatkowych częstym postanowieniem umownym jest obowiązek przedstawienia sprawozdania z wykorzystania przedmiotu darowizny przez obdarowanego. Przedstawienie sprawozdania w czasie trwającej epidemii jest niejednokrotnie utrudnione i strony umowy powinny to wziąć pod uwagę zastrzegając w umowie odpowiednio dłuższy termin lub też określając przesłanki do przedłużenia terminu na podstawie samych postanowień umowy lub uzgodnień stron.

W umowie należy również zawrzeć odpowiednie postanowienia dotyczące możliwości odwołania darowizny. W tym zakresie warto odesłać postanowieniem umownym do przesłanki odwołania

---

<sup>28</sup> Por. art. 893 k.c. W tym zakresie warto przytoczyć stanowisko wyrażone w wyroku Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 29 marca 2017 r., sygn. I ACa 1026/16, publ. [www.orzeczenia.ms.gov.pl](http://www.orzeczenia.ms.gov.pl): „W przypadku umowy darowizny zasadą jest natomiast, że świadczenie darczyńcy pozbawione jest ekwiwalentu ze strony obdarowanego. Gdyby po stronie obdarowanego powstał obowiązek określonego zachowania, np. wykonania określonych czynności, byłaby to już nie darowizna, ale umowa wzajemna nazwana bądź nienazwana typu *do ut facies*. W istotę darowizny jest zatem wpisany darmy charakter przysporzenia, a możliwość wpływania na zachowanie obdarowanego zawarowana jest przez wprowadzenie do umowy polecenia”.

darowizny tj. sytuacji gdy obdarowany dopuścił się względem darczyńcy rażącej niewdzięczności.

Tym samym w swojej konstrukcji umowy darowizny powinny być możliwie jak najprostsze. Przykładowy schemat takiej umowy przedstawia się poza komparycją i klauzulami końcowymi następująco: A daruje B przedmiot czy środki finansowe C na cele D. W praktyce darczyńcy często wymagają od kościelnych osób prawnych posiadania statusu organizacji pożytku publicznego. Taki wymóg nie jest trafny i wynika niejednokrotnie z pomijania szeregu przepisów z zakresu prawa wyznaniowego, w tym ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Należy przypomnieć, że kościelne osoby prawne mogą prowadzić równoległe w ramach różnych porządków prawnych kościelną posługę miłości (diakonia), działalność charytatywno-opiekuńczą, działalność pożytku publicznego (posiadając lub nie status organizacji pożytku publicznego), a nawet działalność gospodarczą.

W tym miejscu warto zauważyć, że kościelne osoby prawne przyjmując przedmiot darowizny mogą dokonać „dalszej” darowizny na rzecz innych kościelnych osób prawnych czy innych podmiotów (np. fundacji). W takim przypadku dobrą praktyką jest zawieranie w przypadku tych „dalszych” umów darowizn postanowień analogicznych do tych zawartych w „pierwotnej” umowie darowizny.

### Zakończenie

Na podstawie przeprowadzonej analizy można stwierdzić, że przyjmowanie przez kościelne osoby prawne prowadzące działalność charytatywno-opiekuńczą darowizn na rzecz zapobiegania, przeciwdziałania i zwalczania skutków epidemii COVID-19 mieści się w naturalnym prawie do posiadania przez nie środków materialnych. Dzięki temu mogą one we właściwy sposób realizować swoją działalność statutową, która w odróżnieniu od świeckich organizacji stanowi również wypełnienie obowiązku religijnego.

Samo przekazywanie darowizn na walkę z COVID-19 może być dokonywane zarówno przez podmioty prywatne jak i podmioty publiczne. W pierwszym przypadku należy zauważyć, że podstawą



przekazywania darowizny jest prawo własności darczyńcy i swoboda dokonywania dobrowolnych rozporządzeń w tym zakresie. Ograniczeniem w tym zakresie jest działanie na szkodę darczyńcy, którego obowiązują przykładowo normy z zakresu kodeksu spółek handlowych. *De lege ferenda* należy postulować wprowadzenie dodatkowych norm ułatwiających przekazywania darowizn podmiotom prowadzącym działalność charytatywno-opiekuńczą na walkę z COVID-19.

W przypadku podmiotów publicznych przekazujących darowizny kościelnym osobom prawnym na walkę z COVID-19 może również wysnuć wniosek, że jest to konkretyzacja konstytucyjnej i międzynarodowej zasady współdziałania Kościoła i państwa na rzecz dobra wspólnego.

W ramach wniosków *de lege ferenda* należy postulować większy poziom zwolnień podatkowych w przypadku darowizn na rzecz kościelnych osób prawnych prowadzących działalność charytatywno-opiekuńczą związaną z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem skutków epidemii COVID-19.

## **Making a donation to church legal entities conducting service of charity activities to prevent, counteract and combat the effects of the Covid-19 epidemic**

The article presents the issue of donating to ecclesiastical legal persons engaged in service of charity for the prevention, counteraction and combating the effects of the COVID-19 epidemic.

The starting point was to present the general basis for donating. Subsequently, the personal and content aspect of donations made for the fight against COVID-19 was presented. In this respect, the changes introduced during the epidemic were emphasized. In the article also presents practical comments on the donation agreement.

The most important conclusions were presented in the conclusion.

**SŁOWA KLUCZOWE:** darowizna; wolność religijna; działalność charytatywno-opiekuńcza; kościelne osoby prawne; COVID-19

**KEYWORDS:** donation; religious freedom; service of charity; church legal entities; COVID-19

### **NOTA O AUTORZE**

**DR MICHAŁ PONIATOWSKI** – adiunkt Wydziału Prawa Kanonicznego UKSW, adwokat, adwokat kościelny, członek Stowarzyszenia Kanonistów Polskich i Polskiego Towarzystwa Prawa Wyznaniowego.