

BARTOSZ NAMIECIŃSKI

Uniwersytet Szczeciński

PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA ULGI Z TYTUŁU
DAROWIZNY NA CELE KULTU RELIGIJNEGO.
GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU NACZELNEGO
SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
Z 20 KWIETNIA 2022 R., II FSK 709/20

Teza: Darowizna pieniędzy na rzecz parafii rzymskokatolickiej, która ma służyć finansowaniu jej funkcjonowania, stanowi darowiznę służącą kultowi religijnemu. Jednakże określony powołanym przepisem cel ulgi nakazuje uznawać za darowizny objęte zakresem tego przepisu darowizny, które są wykorzystywane na cele określone w umowie darowizny stanowiącej podstawę do skorzystania z omawianej ulgi, tj. na cele związane z kultem religijnym. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia celowościowa tego przepisu wyklucza możliwość odliczenia na jego podstawie od dochodu darowizn pieniędzy, które po ich otrzymaniu przez obdarowanego przeznaczone zostały na inne cele niż cele kultu religijnego.

1. STAN FAKTYCZNY

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 kwietnia 2022 r.¹ w zakresie objętym badaniem odnosi się do problematyki przesłanek

¹ Wyrok NSA z 20 kwietnia 2022 r., II FSK 709/20, «Lex» nr 3401410.

koniecznych do zastosowania ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego, o której mowa w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych². Omawiane orzeczenie zapadło na gruncie następującego stanu faktycznego.

Decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego L. określono A.P. zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 rok. Organ podatkowy uznał zawarte przez skarżącego z parafią rzymskokatolicką umowy darowizny na cele kultu religijnego za czynności mające charakter pozorny i niewywierające w związku z tym skutków określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f., tj. niepodlegające odliczeniu od uzyskanego dochodu. O pozornym charakterze tych umów świadczyć miały ustalenia postępowania podatkowego, z których wynikało, że skarżący w ciągu pięciu lat miał przekazać na rzecz Parafii Rzymskokatolickiej w L. pod wezwaniem św. M. kwotę 2 230 000,00 zł (łącznie z żoną i córką 7 880 000,00 zł). Zdaniem organów złożone w toku postępowania podatkowego zeznania proboszcza parafii wskazują, że środki, które skarżący miał przekazać parafii pod tytułem darowizny, nie zostały wykorzystane na cele kultu religijnego. Przekazywane kwoty były wypłacane z rachunku bankowego parafii bezpośrednio po ich wpłynięciu na ten rachunek i brak było dowodów wskazujących na ich rzeczywiste wykorzystanie na cele parafii. Podatnik wniósł odwołanie od tej decyzji.

Zaskarżoną decyzję Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi utrzymał w mocy. W ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Ł. zeznania ks. O., proboszcza parafii, której miały być przekazane darowizny, były dowodem nierzetelnym. Proboszcz nie dysponował jakąkolwiek dokumentacją potwierdzającą ponoszone przez parafię wydatki, posługiwał się trudnymi do weryfikacji ogólnikami, wskazując jedynie przybliżoną datę poniesienia wydatku i jego wysokość, albo składał zeznania, co do których udało się potwierdzić wprost, że były one ukierunkowane na wprowadzenie w błąd organów podatkowych. W ocenie organu odwoławczego ów proboszcz nie był w stanie podać prawdziwego sposobu wykorzystania darowizn na cele kultu religijnego,

² Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

ponieważ do takiego wydatkowania środków pieniężnych w badanym okresie 2009-2012 w skali równoważnej z przekazanymi przez rodzinę skarżącej darowiznami nie doszło. Zdaniem organu dowodem potwierdzającym powyższą konstatację, który należało rozpatrzyć w kontekście przekazanych darowizn, był wyciąg z historii rachunku bankowego parafii B. w P. za lata 2009-2014, z treści którego wynikało, że wszystkie przekazywane w ramach darowizny środki finansowe były praktycznie natychmiast podejmowane w gotówce w transzach rzędu 20-80 tys. zł. Powołując się na dokonane ustalenia, uznano, że darowizny podatnika i jego rodziny nie były wykorzystane na cele kultu religijnego, ponieważ nastąpił ich transfer poza parafię, dla której zostały przekazane. W ocenie organu stwierdzenie to było wystarczające do pozbawienia strony możliwości skorzystania z wspomnianego wyżej odliczenia. Organ podkreślił, że analizowana ulga nie stanowiła swoistej podatkowej gratyfikacji dla intencji darczyńcy, ale wiązać się powinna z urzeczywistnieniem celu, jakiemu owa darowizna miała służyć.

Sąd pierwszej instancji zakwestionował zawartą w zaskarżonej decyzji ocenę prawną umów darowizny na cele kultu religijnego. Zdaniem sądu w sprawie nie wystąpiły okoliczności pozwalające na uznanie, że skarżącemu z tytułu tych darowizn nie przysługiwało określone w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. uprawnienie do odliczenia kwoty darowizny od dochodu do opodatkowania. Zdaniem sądu wskazana w zaskarżonej decyzji okoliczność niewykorzystania darowizn przez obdarowanego na cele kultu religijnego nie może stanowić podstawy zakwestionowania prawa do ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego. Zdaniem sądu z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. wynika, że warunkiem skorzystania z ulgi określonej w tym przepisie jest dokonanie darowizny na cele kultu religijnego i rzeczywiste jej przekazanie obdarowanemu podmiotowi. Warunkiem do skorzystania z tej ulgi nie jest rzeczywiste wykorzystanie tej ulgi przez obdarowanego na cele zgodne z tym przepisem.

Od wyroku skargę kasacyjną wniósł Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi, który zarzucił wydanie wyroku z naruszeniem art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię i uznanie, że prawo do odliczenia od dochodu darowizny przekazanej na cele kultu

religijnego jest niezależne od rzeczywistego wykorzystania darowanej kwoty pieniężnej na ustalony w umowie darowizny cel.

Rozpatrując sprawę w tym Zakresie, Naczelny Sąd Administracyjny uchylił zaskarżony wyrok w całości oraz zasądził od A.P. na rzecz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi kwotę 12 779 (słownie: dwanaście tysięcy siedemset siedemdziesiąt dziewięć) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

2. ISTOTA ORZECZENIA

Istota sporu w rozpatrywanej sprawie dotyczy wykładni art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b, w zakresie ustalenia, czy w przypadku dokonanej darowizny na cele kultu religijnego podatnik może skorzystać z ulgi w podatku dochodowym, tylko jeżeli obdarowana instytucja kościelna przeznaczyła darowaną kwotę na wspomniane wyżej cele. W konsekwencji WSA w Łodzi, jako organ sądowy I instancji, wskazał, że prawo do odliczenia od dochodu darowizny przekazanej na cele kultu religijnego jest niezależne od rzeczywistego wykorzystania darowanej kwoty pieniężnej na ustalony w umowie darowizny cel, bowiem przesłanki takiej nie zawierają przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Rozstrzygnięcie WSA zostało poddane kontroli NSA, który dokonał analizy przepisów ustaw podatkowych regulujących omawianą problematykę. W konsekwencji powyższego NSA wskazał, że ulga ustanowiona w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. służyć ma określonemu celowi, którym jest wspieranie kultu religijnego. Zdaniem NSA celom kultu religijnego służą zarówno te działania, które odnoszą się do praktyk, obrzędów i uroczystości religijnych, jak i te dotyczące obiektów sakralnych i związanej z nimi infrastruktury³. Przy takim rozumieniu pojęcia „kult religijny” darowizna pieniędzy na rzecz parafii rzymskokatolickiej, która ma służyć finansowaniu jej funkcjonowania, stanowi darowiznę służącą kultowi religijnemu. Jednakże określony powołanym przepisem

³ Por. wyrok WSA w Warszawie z 30 grudnia 2013 r., III SA/Wa 1126/13, «Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego» 4/2014, poz. 167-171.

cel ulgi nakazuje uznawać za darowizny objęte zakresem tego przepisu darowizny, które są wykorzystywane na cele określone w umowie darowizny stanowiącej podstawę do skorzystania z omawianej ulgi, tj. na cele związane z kultem religijnym. Oznacza to, że za wskazane w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. darowizny nie mogą być uznane darowizny, które tylko w założeniu darczyńcy miały cel ten realizować, a w założeniu osoby działającej w imieniu obdarowanego podmiotu darowane pieniądze miały służyć zupełnie innym celom niezwiązanym z kultem religijnym. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia celowościowa tego przepisu wyklucza możliwość odliczenia na jego podstawie od dochodu darowizn pieniędzy, które po ich otrzymaniu przez obdarowanego przeznaczone zostały na inne cele niż cele kultu religijnego. Zdaniem NSA odwołanie się do wykładni celowościowej tego przepisu jest uzasadnione celowym charakterem omawianej ulgi. W konsekwencji NSA, posiłkując się wykładnią celowościową, wprowadził dodatkową przesłankę, jaką zobowiązany jest spełnić podatnik, który chciałby skorzystać z ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego – potwierdzenia, że darowizna została przeznaczona na cele związane z możliwościami wyznawania wiary i wykonywania praktyk religijnych.

Rozpatrując skargę, NSA zwrócił także uwagę na wątpliwości, które może powodować interpretacja sądu I instancji w tym zakresie, gdyż prowadzić może do nadużyć prawa do omawianej ulgi i stanowić zachętę do wykorzystywania jej do celów niezgodnych z prawem. Zdaniem NSA taka wykładnia omawianego przepisu niewątpliwie budzi zastrzeżenia w kontekście treści art. 84 Konstytucji⁴, ponieważ prowadzi do możliwości stworzenia prostego mechanizmu pozwalającego podatnikom na unikanie płacenia podatków. Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił poglądów wyrażonych w wyrokach wskazanych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, odnoszących się do wykładni wymienionego wyżej przepisu.

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 z 1997 r., poz. 483 ze zm.).

3. OCENA STANOWISKA SĄDU

Odnosząc się do merytorycznego rozstrzygnięcia NSA, należy wskazać, że glosowany wyrok nie zasługuje na aprobatę. Nie negując ustaleń faktycznych ani w pełni zrozumiałych obaw NSA co do ewentualnych możliwości nadużycia prawa, należy wskazać, że rozważania sądu w omawianej kwestii są bardzo krótkie i nie uwzględniają w pełni istoty sprawy. Dlatego też autor za celowe uznał wskazanie argumentacji wskazującej na błędne stanowisko sądu w rzeczonym zakresie. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na charakter prawny art. 26 u.p.d.o.f. Przepisy prawne wskazane w tej jednostce redakcyjnej dotyczą przede wszystkim określenia wysokości podstawy opodatkowania. Jednakże z uwagi na konstrukcję prawną podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym zwłaszcza istnienie ulg podatkowych pozwalających na zmniejszenie podstawy opodatkowania, art. 26 u.p.d.o.f. przede wszystkim reguluje prawne aspekty korzystania z ulg podatkowych podlegających odliczeniu od dochodów⁵. Działają one na korzyść podatnika, ponieważ pozwalają na odliczenie od dochodu określonych kwot, a tym samym obniżenie podstawy opodatkowania i w rezultacie należnego podatku. Odliczenia te są jednak ściśle uzależnione od poniesienia przez podatnika określonych, odpowiednio udokumentowanych wydatków⁶. Jednocześnie należy podkreślić, że wskazany w tym artykule profil tytułów uprawniających do odliczeń można nazwać społecznym. W tym przypadku bowiem preferencje podatkowe mają za zadanie pobudzić do aktywności społecznej podatników⁷. Mając na uwadze cele wprowadzenia ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego, należy wskazać, że wiara i wspólnota wyznaniowa mają istotny wpływ na realizację wielu

⁵ A. BARTOSIEWICZ, R. KUBACKI, *Komentarz do art. 26*, [w:] A. BARTOSIEWICZ, R. KUBACKI, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2015, «Lex/el.».

⁶ A. HUCHLA, *Podstawa obliczenia podatku*, [w:] *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. BORSZOWSKI, Warszawa 2020, s. 258.

⁷ A. HUCHLA, *Odliczenia jako forma ulg w podatkach dochodowych*, [w:] *ZXXXV lat przeobrażeń w prawie finansów i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. OFIARSKI, Szczecin 2024, s. 423.

czynników o charakterze społecznym⁸. Ten sposób wsparcia uzyskany przez zwolnienie podatkowe ma na celu wspomaganie działań ukierunkowanych na realizację szlachetnych celów⁹.

Szczególny charakter omawianej ulgi determinuje konieczność właściwego sposobu udokumentowania dokonanych czynności. Podatnicy korzystający z odliczenia darowizn na cele kultu religijnego są zobowiązani wykazać w zeznaniu kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego. Są to wyłączne elementy stosowania odliczeń z tego tytułu. Przysługują one, i to jest cecha najbardziej charakterystyczna, w związku z poczynionymi przez podatników darowiznami¹⁰. Zgodnie bowiem z przepisem art. 26 ust. 7 pkt 1 i 2 u.p.d.o.f., jeżeli przedmiotem darowizny są pieniądze, wysokość wydatków z tego tytułu ustala się na podstawie dowodu wpłaty na rachunek płatniczy obdarowanego lub jego rachunek w banku, inny niż rachunek płatniczy. Dla możliwości odliczenia od dochodu wydatków z tytułu darowizny konieczne jest zatem dokonanie darowizny przez wpłatę w banku. Nie wystarcza tutaj wpłata w kasie instytucji i udokumentowanie jej na przykład w formie druku KP lub innej formy pokwitowania. Natomiast w przypadku darowizny innej niż pieniężna – dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny, oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu¹¹. Należy jednak zaznaczyć, że żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uzależnia zastosowania ulgi na cele kultu religijnego od przedłożenia przez podatnika sprawozdania (oświadczenia), że obdarowany przeznaczył darowiznę na te cele. Dlatego też żądanie takiego sprawozdania w ramach czynności sprawdzających i jego weryfikacja przez organy podatkowe w analizowanym stanie faktycznym była niezgodna z prawem. W związku z niewprowadzeniem takiej przesłanki

⁸ J. KRUKOWSKI, *Podstawy prawne finansowania Kościoła Katolickiego i innych związków wyznaniowych w Polsce na początku XXI wieku*, Lublin 2009, s. 55.

⁹ M. KLINK, *Wybrane związki preferencji podatkowych z systemem społecznym w Polsce*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansów i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. OFIARSKI, Szczecin 2024, s. 455.

¹⁰ A. HUCHLA, *Odliczenia jako forma...*, s. 424.

¹¹ A. BARTOSIEWICZ, R. KUBACKI, *Komentarz do art. 26...*

organ podatkowy nie może uzależnić zastosowania ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego od rzeczywistego przeznaczenia kwot darowizny na cele zgodne z wolą darczyńcy. W rozpatrywanym stanie faktycznym natomiast NSA doszedł do odmiennego wniosku.

Zastanawiając się nad przyczyną błędnej wykładni zastosowanej przez sąd w głosowanym wyroku, należy wskazać, że NSA dokonał błędnej wykładni, stosując w drodze analogii do ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego przepisy regulujące przesłanki odliczenia właściwe dla odliczeń z tytułu dokonania darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Podkreślenia wymaga fakt, że problematyka ulgi z tytułu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą uregulowana jest w danej ustawie kościelnej, tj. regulującej stosunek państwa do danego kościoła/wyznania. W omawianym stanie faktycznym w związku z faktem, że darowizna została dokonana na rzecz parafii rzymskokatolickiej, należy zwrócić uwagę na treść art. 55 ust. 7 ustawy z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej¹². Konsekwentnie należy jednak podkreślić, że podatnik, dokonując danej darowizny, może skorzystać tylko z jednej z wymienionych wyżej ulg. Jak słusznie wskazuje Andrzej Gomułowicz, przesłanki skorzystania z ulgi kościelnej i ulgi z podatku dochodowego od osób fizycznych nie są tożsame, podobnie jak odrębne są tryby korzystania z każdej z tych ulg. Pomiędzy hipotezą normy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz hipotezami norm przepisów ustaw kościelnych występuje wprawdzie częściowo wspólny przedmiot regulacji, lecz nie oznacza to, że konstrukcje podatkowe zawarte w każdej z tych ustaw są tożsame¹³. W orzecznictwie wskazuje się, że cele kultu religijnego nie są tożsame z działalnością charytatywno-opiekuńczą, ponieważ darowizna uczyniona na cele kultu religijnego związana jest z możliwościami wyznawania wiary, wypełniania praktyk religijnych. Z uwagi jednak na silny, pierwotny związek Kościoła katolickiego z naukami chrześcijaństwa i chrześcijańskim kanonem nauk nie sposób

¹² Dz. U. z 2023 r. poz. 1966 ze zm.

¹³ Zob. A. GOMUŁOWICZ, *Komentarz do art. 26, [w:] J. MAŁECKI, A. GOMUŁOWICZ, Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*², Warszawa 2003, «Lex/el.».

arbitralnie, bez zbadania realiów konkretnej sprawy, oddzielić kultu religijnego od działalności charytatywno-opiekuńczej, ponieważ kult religijny może być wykonywany, obok „zewnętrznych” form celebracji, także poprzez realizację postulatów nauki Kościoła katolickiego, w szczególności przykazania miłości bliźniego. Natomiast przejawem realizacji przykazania miłości bliźniego może być w przeważającym zakresie działalność charytatywno-opiekuńcza¹⁴.

Obowiązki dokumentacyjne w zakresie darowizn przekazywanych na podstawie odrębnych ustaw na rzecz kościelnych osób prawnych są niemal takie same jak w przypadku darowizn na cele kultu religijnego określonych w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednakże występuje tu jeden wyjątek, który ma zasadnicze znaczenie dla omawianego stanu faktycznego. W przypadku darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą ustawodawca wymaga od podatnika także sprawozdania o przeznaczeniu darowizny na ten rodzaj działalności. W praktyce to właśnie ten warunek stwarza najwięcej problemów podatnikom. Ten dokument podatnik powinien dostać w terminie dwu lat od dnia przekazania darowizny. Jeżeli jednak podatnik nie będzie w stanie przedstawić takiego sprawozdania w tym terminie, zmuszony będzie do stosownej korekty zeznania rocznego. W związku z wprowadzeniem dodatkowej przesłanki w postaci sprawozdania z przeznaczenia darowizny w celu uniknięcia ewentualnych problemów – podatnik powinien wybrać taką organizację kościelną, która zagwarantuje mu, że w oznaczonym czasie otrzyma stosowne sprawozdanie. W doktrynie wskazuje się, że w takim przypadku podatnik powinien jeszcze przed dokonaniem darowizny ustalić z obdarowanym formę i termin dostarczenia sprawozdania. Dzięki temu uniknie późniejszych sporów z organem podatkowym, które często powstają już na etapie kontroli czy czynności sprawdzających, a także kosztów w postaci odsetek od zaległości podatkowych, gdyby okazało się, że sprawozdanie jest niewłaściwe¹⁵. Jednakże omawiana wyżej przesłanka

¹⁴ Wyrok NSA z 6 września 2013 r., II FSK 2607/11, «Lex» nr 1375614.

¹⁵ J. SZŁĘZAK-MATUSEWICZ, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013, s. 79-83.

ma zastosowanie tylko do odliczeń darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, natomiast w przedstawionym stanie faktycznym organ podatkowy jednoznacznie stwierdził, że podatnik dokonał darowizny na cele kultu religijnego. Dlatego też dziwić może pewna niekonsekwencja w rozważaniach NSA.

Należy wskazać, że ulgi podatkowe przewidziane przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mają charakter systemowy. Nie są zatem pozostawione uznawaniu organu podatkowego. Przepisy prawne określają warunki ich otrzymania i prawa podmiotowe podatnika podlegają ochronie prawnej w przypadku odmowy ich respektowania przez organy podatkowe. W rozpatrywanym stanie faktycznym zarówno organy podatkowe, jak i NSA dokonały błędnej wykładni przepisów regulujących możliwość zastosowania ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego. Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w głosowanym wyroku zdaje się umykać fakt, że pomiędzy przesłankami zastosowania ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego, a ulgi z tytułu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą występuje znacząca różnica. W przypadku darowizny na cele kultu religijnego ustawodawca nie wskazał bowiem w sposób wyraźny, że do zastosowania ulgi konieczne jest dostarczenie sprawozdania, iż darowizna została przeznaczona na wskazane cele. Jedynymi przesłankami zastosowania wspomnianej ulgi, na które wskazuje ustawodawca, są tylko wykazanie w zeznaniu kwoty przekazanej darowizny, kwoty dokonanego odliczenia oraz danych pozwalających na identyfikację obdarowanego. W przypadku tego rodzaju darowizny ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie dodatkowej przesłanki w postaci przedstawienia sprawozdania z wykonania darowizny, w związku z powyższym ani organ podatkowy, ani sąd administracyjny nie mogą takiej czynności wymagać od podatnika. Przyjęcie poglądu odmiennego prowadziłoby do zastępowania ustawodawcy w tworzeniu prawa, a tym samym regulowaniu stosunków prawnych i społecznych. Sąd zaś nie ma do tego uprawnień i powinien w szczególności w zakresie ulg podatkowych ściśle stosować literę prawa. Również w doktrynie i orzecznictwie kontrowersje budzą zasady dokonywania przez organy podatkowe oceny przeznaczenia darowizny na ustawowo określone

cele¹⁶. Jak słusznie wskazuje Katarzyna Koperkiewicz-Mordel, godny podzielenia wydaje się pogląd, zgodnie z którym organy te władne są badać wyłącznie to, czy osoba obdarowana spełniła warunki do przeznaczania otrzymanej darowizny na cel określony w ustawie podatkowej. Spełnienie tych warunków przesądza bowiem o zasadności odliczenia dokonanej darowizny przez darczyńcę, niezależnie od tego, czy obdarowany przeznaczył ją na ustalony cel¹⁷.

4. PODSUMOWANIE

W wyniku przeprowadzonej analizy stwierdzono, że w przedstawionym stanie faktycznym WSA dokonał błędnej interpretacji art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. Przeprowadzona przez WSA wykładnia tego przepisu uzależnia możliwość skorzystania przez darczyńcę z odliczenia od zachowania obdarowanego, na które darczyńca praktycznie nie ma już wpływu, ale przede wszystkim od okoliczności (faktycznego zużycowania przedmiotu darowizny), które nie wynikają z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładnia celowościowa tego przepisu wyklucza możliwość odliczenia na jego podstawie od dochodu darowizn pieniędzy, które po ich otrzymaniu przez obdarowanego przeznaczone zostały na inne cele niż cele kultu religijnego. W konsekwencji WSA w drodze analogii prawa uznał, że z ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego może skorzystać podatnik, którego darowizna faktycznie została przeznaczona na cele zgodne z wolą darczyńcy. Przedstawiona przez NSA argumentacja nie zasługuje jednak na aprobatę, gdyż poprzez zastosowanie wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika

¹⁶ Zob. A. GOMUŁOWICZ, *Komentarz do art. 26...*, «Lex/el.»; por. także: wyrok WSA w Łodzi z 12 stycznia 2017 r., I SA/Łd 951/16, «Lex» nr 2202340; wyrok WSA w Łodzi z 26 lipca 2017 r., I SA/Łd 437/17, «Lex» nr 2336348; wyrok WSA w Łodzi z 26 listopada 2019 r., I SA/Łd 637/19, «Lex» nr 2761297; wyrok NSA z 2 kwietnia 2019 r., II FSK 3479/17, «Lex» nr 2657798.

¹⁷ K. KOPERKIEWICZ-MORDEL, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. NYKIEL, Warszawa 2018, s. 217.

nakłada na niego dodatkowe obowiązki, które nie wynikają wprost z ustawy podatkowej. Jednocześnie należy wskazać, że nie ma ustawowych mechanizmów, które pozwoliłyby podatnikowi-darczyńcy na weryfikację faktycznego przeznaczenia środków (tytułów) darowizny przez obdarowanego.

De lege ferenda w celu zapewnienia pewności prawa postuluje się o ujednoczenie orzecznictwa poprzez podjęcie przez NSA uchwały w składzie siedmiu sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie. Uchwała taka, mając moc zasady prawa, z całą pewnością zniwelowałaby niejednolite orzecznictwo w prezentowanym zakresie. Wskazałaby także w sposób jednoznaczny, że w świetle przesłanek określonych w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. prawo do odliczenia od dochodu darowizny przekazanej na cele kultu religijnego jest niezależne od rzeczywistego wykorzystania darowanej kwoty pieniężnej na ustalony w umowie darowizny cel. Ustawodawca nie wprowadził bowiem takiej przesłanki w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób bezpośredni i nie można go uzupełniać w drodze wykładni rozszerzającej. W szczególności wątpliwe wydaje się „karanie” darczyńcy-podatnika brakiem możliwości skorzystania z ulgi, gdy inne przeznaczenie przedmiotu darowizny odbyło się bez jego woli i wiedzy.

PRZESŁANKI ZASTOSOWANIA ULGI Z TYTUŁU DAROWIZNY NA CELE KULTU RELIGIJNEGO. GŁOSA KRYTYCZNA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z 20 KWIETNIA 2022 R., II FSK 709/20

Streszczenie

Niniejsza glosa odnosi się do problematyki przesłanek koniecznych do zastosowania ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego w podatku dochodowym od osób fizycznych. W treści przedstawionej glosy wskazano, że problematyka ta stanowi nie tylko ważną, ale i sporną konstrukcję prawną. Głównym celem badawczym opracowania jest weryfikacja i ocena obecnie obowiązujących regulacji prawnych związanych z zastosowaniem tej ulgi. W artykule krytyce poddano rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego. Stanowisko sądu nie zasługuje na aprobatę, wymaga bowiem od podatnika do zastosowania ulgi, spełnienia dodatkowej przesłanki niewymienionej wprost w przepisach ustawy podatkowej. Potwierdza to nie tylko wykładnia wskazanych przepisów, lecz także przedstawione

stanowiska doktryny i judykatury, z którymi glosowane orzeczenie jest niezgodne. W konsekwencji wyrok ten zakłada błędną, rozszerzającą wykładnię przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W opracowaniu zastosowano przede wszystkim metodę *case study*, uzupełnioną o metodę dogmatyczną. Analizie poddano obecnie obowiązujące ustawodawstwo polskie w dziedzinie prawnopodatkowej dotyczącej zastosowania ulgi z tytułu darowizny na cele kultu religijnego. Ponadto analizą objęto orzecznictwo sądów polskich oraz poglądy doktryny przedmiotu.

GROUNDS FOR THE APPLICATION OF TAX RELIEF ON DONATIONS
FOR RELIGIOUS PURPOSES: A CRITICAL GLOSS TO THE JUDGMENT
OF THE POLISH SUPREME ADMINISTRATIVE COURT OF 20 APRIL 2022,
REF. II FSK 709/20

Summary

This gloss discusses the prerequisites for the application of the religious donation allowance in the Polish law on personal income tax. Not only is this an important issue but also a disputed legal construction. The main objective of this study is to review and assess the currently applicable legal regulations on the application of this type of tax relief. It takes a critical view of the grounds given by NSA (the Supreme Administrative Court of the Republic of Poland) for its judgment of 20 April 2022 (ref. II FSK 709/20). The Court's position is unwarranted, as it requires claimants to meet an additional condition not explicitly specified in the provisions of the Polish Personal Income Tax Act (*Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*). This is confirmed not only in the interpretation of the provisions, but also by the standpoint presented in the doctrine and practice of the Polish courts, with which the Supreme Court's ruling is inconsistent. Consequently, its judgment implies an erroneous, expanded interpretation of the provisions of the Personal Income Tax Act. This paper is basically a case study supplemented by a dogmatic approach to review the current Polish tax law on the application of the religious donation allowance.

Słowa kluczowe: ulga podatkowa; darowizna; cele kultu religijnego.

Keywords: tax relief; donation; religious purposes.

Literatura

- BARTOSIEWICZ A., KUBACKI R., *Komentarz do art. 26*, [w:] A. BARTOSIEWICZ, R. KUBACKI, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2015, «Lex/el.».
- GOMUŁOWICZ A., *Komentarz do art. 26*, [w:] J. MAŁECKI, A. GOMUŁOWICZ, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz²*, Warszawa 2003, «Lex/el.».
- HUCHLA A., *Odliczenia jako forma ulg w podatkach dochodowych*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansów i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. OFIARSKI, Szczecin 2014, s. 419-428.
- HUCHLA A., *Podstawa obliczenia podatku*, [w:] *Prawo podatkowe z kuzusami i pytaniami*, red. P. BORSZOWSKI, Warszawa 2020, s. 256-260.
- KLINK M., *Wybrane związki preferencji podatkowych z systemem społecznym w Polsce*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansów i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. OFIARSKI, Szczecin 2014, s. 445-456.
- KOPERKIEWICZ-MORDEL K., *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. NYKIEL, Warszawa 2018, s. 172-237.
- KRUKOWSKI J., *Podstawy prawne finansowania Kościoła Katolickiego i innych związków wyznaniowych w Polsce na początku XXI wieku*, Lublin 2009.
- SZŁĘZAK-MATUSEWICZ J., *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Warszawa 2013.