

DARIUSZ WALENCIK

DAROWIZNY NA DZIAŁALNOŚĆ CHARYTATYWNO-
-OPIEKUŃCZĄ KOŚCIELNYCH OSÓB PRAWNYCH

Jednym ze sposobów finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce jest dochód z darowizn przekazanych na cele kultu religijnego oraz na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych. Odliczanie darowizn kościelnych od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od lat budzi poważne spory doktrynalne¹. Istotne rozbieżności są widoczne również w praktyce organów podatkowych i orzecznictwie sądów administracyjnych. O ile wysokość limitów darowizn kościelnych oraz sposób dokumentowania darowizn na cele kultu religijnego zostały – wydaje się – ostatecznie rozstrzygnięte, o tyle kwestia dokumentowania darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych wciąż jest nierozwiązana.

Celem tego artykułu jest szczegółowa analiza obowiązujących przepisów prawnych dotyczących darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych z uwzględnieniem orzecznictwa sądów administracyjnych i dokonywanych przez organy podat-

¹ B. Rakoczy (*Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 336) pisze, iż przepis dotyczący darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą jest w wymienionej ustawie „najbardziej kontrowersyjnym przepisem [...], gdyż wzbudza największe wątpliwości w praktyce”.

kowe interpretacji prawa podatkowego oraz zgłoszenie postulatów *de lege lata* pod adresem administracji podatkowej.

1. DAROWIZNY NA CELE KULTU RELIGIJNEGO A DAROWIZNY NA DZIAŁALNOŚĆ CHARYTATYWNO-OPIEKUŃCZĄ

Ulgi z tytułu darowizn na cele kultu religijnego i na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych mogą wielu podatnikom wydawać się bardzo podobne. W praktyce jednak różnią się od siebie i to bardzo. Podstawowa różnica polega na tym, że ulga z tytułu darowizn cele kultu religijnego wynika z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych² lub z art. 18 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³, natomiast ulga z tytułu darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych – z przepisów ustaw kościelnych⁴.

² T. jedn. Dz.U. z 2010 r., nr 51, poz. 307.

³ T. jedn. Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 z późn. zm.

⁴ Przepisy art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 29, poz. 154 z późn. zm.) oraz art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz.U. nr 66, poz. 287 z późn. zm.) stanowią, iż „darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są wyłączone z podstawy opodatkowania darczyńców podatkiem dochodowym [...], 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”. W ustawach indywidualnych uchwalanych w następnych latach umieszczono przepisy, w których wyłączono z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym darowizny dokonywane tylko przez osoby fizyczne, a w pozostałym zakresie odesłano do ogólnie obowiązujących przepisów podatkowych. Zob. art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 73, poz. 323 z późn. zm.); art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 73, poz. 324 z późn. zm.); art. 29 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 97, poz. 479 z późn. zm.); art. 33 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 97, poz. 480 z późn. zm.); art. 28 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosun-

Druga znacząca różnica polega na tym, że ustawy podatkowe określają górny limit dopuszczalnych odliczeń darowizn na cele kultu religijnego. Granicę stanowi 10% dochodu w odniesieniu do osób prawnych oraz 6% dochodu w stosunku do osób fizycznych⁵. Do limitu tego wlicza się nie tylko darowiznę na cele kultu religijnego, ale także darowizny na cele pożytku publicznego oraz na cele krwiodawstwa. Natomiast ulga z tytułu darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą osób prawnych Kościoła Katolickiego i Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego nie jest objęta żadnymi limitami, tzn. że odliczeniu od dochodu podlega pełna kwota darowizny bez względu na jej wysokość i wysokość innych darowizn odliczanych od dochodu.

Przez długi czas trwała dyskusja, czy darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych tych dwóch Kościołów faktycznie są Nielimitowane⁶. Nadmienić tu należy, że również

ku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 97, poz. 481 z późn. zm.); art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 97, poz. 482 z późn. zm.); art. 24 ust. 5 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 41, poz. 252 z późn. zm.); art. 26 ust. 5 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 41, poz. 253 z późn. zm.); art. 29 ust. 5 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 41, poz. 254 z późn. zm.). Analogicznych unormowań brak natomiast w ustawie z dnia 20 lutego o stosunku Państwa do gmin wyznaniowych żydowskich w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 41, poz. 251 z późn. zm.) oraz w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o stosunku Państwa do Wschodniego Kościoła Staroobrzędowego, nie posiadającego hierarchii duchownej (Dz.U. nr 38, poz. 363 z późn. zm.); ustawie z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Karańskiego Związku Wyznaniowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 30, poz. 241 z późn. zm.); ustawie z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 30, poz. 240 z późn. zm.). Nie ma ich także w ustawie z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (t. jedn. Dz.U. z 2005 r., nr 231, poz. 1965 z późn. zm.).

⁵ Limity dopuszczalnych odliczeń z podatku dochodowym od osób fizycznych były w ostatnich latach często zmieniane. Limit 6% dochodu obowiązuje od 1 stycznia 2005 r. W 2004 r. maksymalna kwota dopuszczalnych odliczeń wynosiła 350 zł. Natomiast wcześniej od podstawy opodatkowania można było odliczyć 10% dochodu.

⁶ Tak np.: wyrok NSA oz. w Szczecinie z dnia 22 lutego 1996 r., sygn. akt SA/Sz 2732-2733/95, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/6D63726D1B> [dostęp 19 marca 2010 r.]; wyrok NSA oz. w Szczecinie z dnia 25 października 1996 r., sygn. akt SA/Sz 2961/95, <http://>

Ministerstwo Finansów nie było jednolite w poglądach dotyczących wykładni omawianych wyżej przepisów. W piśmie z dnia 31 października 1995 r. bowiem wyraziło pogląd, że darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą mogą być odliczane do wysokości 10% dochodu darczyńcy⁷. W kolejnych jednak pismach z dnia 12 sierpnia 1998 r.⁸ i 31 grudnia 2001 r. (PB5/KD-033-186-2393/01)⁹ uznało, że wydatki podatników na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą są w całości wyłączone z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale podjętej przez skład całej Izby Finansowej w dniu 14 marca 2005 r. uznał, iż w przypadku dokonania w latach 1995-2003 darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych, stosownie do art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego oraz art. 40 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego, była ona w całości wyłączona z podstawy opodatkowania.

orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3638E458BC [dostęp 19 marca 2010 r.]; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2004 r., sygn. akt III SA 3038/03, niepubl. Przedstawiony pogląd prawny wyrażony w wymienionych wyżej wyrokach został również wsparty poglądami doktryny. Por. W. Nykiel i K. Koperkiewicz-Mordel, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2003, s. 323; A. Gomułowicz i J. Małecki, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Warszawa 2003, s. 484-489. Przeważnie np.: wyrok NSA oz. w Poznaniu z dnia 3 sierpnia 2000 r., sygn. akt I SA/Po 1398/99, „Prawo Gospodarcze” 2001, nr 6, s. 34-38; wyrok NSA oz. w Poznaniu z dnia 10 sierpnia 2000 r., sygn. akt I SA/Po 1186/99, „Glosa” 2001, nr 9, s. 29; wyrok NSA oz. w Poznaniu z dnia 24 października 2003 r., sygn. akt I SA/Po 4650/01, niepubl.; wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2003 r., sygn. akt III SA 1209/01, „Glosa” 2004, nr 2, s. 39; wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2003 r., sygn. akt III SA 1597/02, niepubl.; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2004 r., sygn. akt FSK 1107/04, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, nr 3, poz. 68. Również przedstawiony wyżej kierunek orzecznictwa sądowego uzyskał aprobatę części doktryny prawniczej, np. J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 722 oraz krytyczne głosy do podanych wyżej wyroków NSA z dnia 10 sierpnia 2000 r., sygn. akt I SA/Po 1186/99 – W. Sawa, „Glosa” 2001, nr 9, s. 29-31 i z dnia 2 grudnia 2003 r., sygn. akt III SA 1209/01 – R. Kubacki, „Glosa” 2004, nr 4, s. 24-29. Podobny pogląd wyraził również członek Rady Legislacyjnej Ryszard Mastalski w indywidualnej opinii, kwestionującej wymieniony wyrok z dnia 2 grudnia 2003 r., sygn. akt III SA 1209/01, „Przegląd Legislacyjny” 2004, nr 2, s. 169-172.

⁷ „Biuletyn Skarbowy” 1996, nr 3, s. 15.

⁸ „Serwis Podatkowy” 1999, nr 6, s. 67-68.

⁹ „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 1, s. 29-21.

wania darczyńcy podatkiem dochodowym od osób fizycznych¹⁰. Analiza uzasadnienia do uchwały NSA z 14 marca 2005 r. pozwala przyjąć, iż przepisy wymienionych ustaw wyznaniowych mają moc obowiązującą i powinny być traktowane jako szczególne wobec przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych także na gruncie obecnego stanu prawnego¹¹.

W zakresie darowizn na cele kultu religijnego podatnicy mają często wątpliwości, co można zaliczyć do celów kultu religijnego. Ministerstwo Finansów w piśmie z 15 października 1995 r., sygn. PO 2/11-01573/95¹², a następnie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 22 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 845/05¹³, wyjaśnili, że chodzi o darowizny dla kościołów, związków religijnych i kościelnych osób prawnych. Organy podatkowe za darowizny na cel kultu religijnego uznały jednakże nie tylko te przeznaczone dla kościołów, związków religijnych i kościelnych osób prawnych, ale także przekazywane na rzecz innego podmiotu realizującego tożsame cele, np. na rzecz Radia Maryja¹⁴ czy Katolickiego Towarzystwa Kulturalnego¹⁵. Niemniej naczelnik Urzędu Skarbowego w Brzegu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 28 lutego 2006 r., sygn. PD-415/INT/7/MK/06¹⁶, uznał, że

¹⁰ Uchwała całej Izby Finansowej NSA z 14 marca 2005 r., sygn. akt FPS 5/04, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2005, z. 7-8, poz. 90; Glosa aprobująca P. Czerskiego, tamże; glosa częściowo aprobująca R. Mastalskiego, „Zeszyty Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2005, nr 2-3, poz. 142; glosa krytyczna P. Boreckiego, „Glosa” 2006, nr 2, poz. 119.

¹¹ Por. wyrok NSA z dnia 25 lipca 2005 r., sygn. akt II FSK 576/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AD95FFA4A0> [dostęp 19 marca 2010]; P. Stanisławski, *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, w: A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2008², s. 211.

¹² „Biuletyn Skarbowy” 1995, nr 4, s. 15.

¹³ Lex nr 177343.

¹⁴ Por. decyzja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 31 października 2006 r., sygn. 1401/BF-II/005-1021/06/GT, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=136752&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

¹⁵ Por. decyzja naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bielsku-Białej w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 21 listopada 2005 r., sygn. 2403-PDF-75-05, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=94912&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

¹⁶ http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=106848&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

darowizną na cele kultu religijnego nie jest wpłata dokonana na rachunek bankowy parafii, z przeznaczeniem na budowę pomnika Jana Pawła II.

Jedna z dyrektyw interpretacyjnych zaleca, aby w razie braku legalnej definicji danego pojęcia (w tym przypadku „kult religijny”) interpretowanym zwrotom prawnym nie nadawać znaczenia odmiennego od potocznego (słownikowego), chyba że istnieją dostateczne racje przypisania im odrębnego znaczenia prawnego. Stosując się do zaleceń tej dyrektywy, należy stwierdzić, iż „kult” w znaczeniu religioznawczym to: „Całokształt praktyk obrzędowych, za których pośrednictwem wyznawcy religii manifestują cześć dla *sacrum* w aktach uwielbienia, błagania i dziękczynienia [...]. W kulcie można wyodrębnić przedmiot kultu, osoby sprawujące kult, obiekty i sprzęty kultowe oraz czynności kultowe [...]”¹⁷. Między innymi na tę definicję powoływały się organy podatkowe w pisemnych interpretacjach co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego¹⁸.

W myśl podanych definicji, celom kultu religijnego służą zarówno działania odnoszące się do praktyk, czynności, obrzędów i uroczystości religijnych, jak też i te, które dotyczą obiektów sakralnych i związanej z nimi infrastruktury (obiekty kościelne, cmentarze). Stąd też wydatki ponoszone przez kościelne osoby prawne, bezpośrednio związane z szeroko rozumianym kultem religijnym, w tym: wydatki na zakup przedmiotów używanych w liturgii (np. szat liturgicznych, naczyń liturgicznych, hostii, wina mszalnego, świec itp.), oraz związane z inwestycjami sakralnymi oraz utrzymaniem i bieżącą eksploatacją miejsca kultu, w szczególności na jego wystrój i media (ogrzewanie, woda, energia elektryczna, wywóz śmieci, monitoring, sprzęt elektrotechniczny), sprzęt i narzędzia służące do utrzymania porządku, środki czystości, wydatki związane z wynagrodzeniem osób zatrudnionych przez kościelną osobę prawną (np. organistów, kościelnych, osób pracujących w kancelarii) służą realizacji celów kultu religijnego¹⁹.

¹⁷ *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, t. 3: I-L, Warszawa 1996, s. 618.

¹⁸ Por. pismo dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 26 października 2009 r., sygn. ILPB3/423-597/09-2/DS, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=227799&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

¹⁹ Por. postanowienie naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Górna w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 1 sierpnia 2008 r., sygn. I-4/415/73/07, <http://sip>.

Warunkiem koniecznym do skorzystania z odliczenia darowizn zarówno na cele kultu religijnego, jak i na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych jest to, aby wysokość darowizny pieniężnej udokumentowana była dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, z zaznaczeniem wskazanego wyżej celu darowizny, tj. w sposób przewidziany w art. 26 ust. 7 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przypadku darowizny innej niż pieniężna należy ją przedstawić z dokumentem, z którego wynika wartość tej darowizny oraz oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

Powyższą zasadę dokumentowania darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych, w myśl art. 26 ust. 6d cytowanej ustawy, stosuje się odpowiednio do darowizn odliczanych na podstawie odrębnych ustaw²⁰. Przepis ten nie zmienia ani też nie deroguje odrębnej regulacji zawartej w ustawach kościelnych. Oznacza to, że możliwość skorzystania z ulgi jest uzależniona z mocy jednoznacznie brzmiącego przepisu prawa materialnego od przedstawienia przez podatnika konkretnego dowodu świadczącego, że fakt darowizny miał miejsce w rzeczywistości, a tym dowodem jest bankowy dowód wpłaty dokonany przez darczyńcę. Odliczeniu nie będą więc podlegać darowizny na omawiane cele, jeżeli zostały dokonane w gotówce²¹. W przypadku darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą

mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=160034&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

²⁰ Powołany przepis art. 26 ust. 6d dodano ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacji podatkowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 143, poz. 1199) z mocą obowiązującą od dnia 1 stycznia 2006 r. W ten sposób ustawodawca zrealizował zasadę jasności i spójności systemu podatkowego, w myśl której wszystkie elementy konstrukcyjne danego podatku powinny się znajdować w ustawie normującej ten podatek.

²¹ Por. postanowienie naczelnika Urzędu Skarbowego w Otwocku w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 12 grudnia 2006 r., sygn. 1417/PD/415/504/06/SM, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=153416&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010]; postanowienie naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 8 maja 2006 r., sygn. 1433/NL/LF/II/415-31/06/EK, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=127602&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010]; postanowienie dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 20 lutego 2008 r., sygn. IBPB2/415-464/07/AA, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=172811&i_smpp_s_strona=1; wyrok NSA z dnia

kościelnych osób prawnych, odliczenie darowizn gotówkowych było możliwe jedynie do końca 2005 r.²²

Z odliczenia darowizn na cele kultu religijnego mogą skorzystać tylko podatnicy opodatkowani na zasadach ogólnych i ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych²³. Część darowizny można nawet odliczyć w jednym zeznaniu, część w innym. Ważne, by tej samej kwoty nie odliczyć dwukrotnie. Darowizny nie może natomiast odliczyć od dochodu podatnik prowadzący działalność opodatkowaną podatkiem liniowym lub od dochodów kapitałowych. Podatnicy uzyskujący takie dochody mają wątpliwości, czy mogą natomiast skorzystać z odliczenia darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych. Przepisy ustaw kościelnych nie przewidują w tym zakresie żadnych ograniczeń. Formularze PIT-36L i PIT-38 nie zawierają jednak odpowiednich rubryk, w których można by było wpisać kwotę do odliczenia. Wydaje się, że odliczenie jest możliwe mimo braku takich rubryk – można bowiem bezpośrednio pomniejszyć podatek należny o dokonane odliczenie i dołączyć stosowne pismo wyjaśniające. Podatnicy powinni jednak zachować ostrożność, ponieważ organy podatkowe zajmowały w tym zakresie często inne stanowisko²⁴.

18 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1549/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/000FB97CBD> [dostęp 19 marca 2010].

²² W obowiązującym wówczas stanie prawnym dokumentami upoważniającymi do odliczania darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą były: pokwitowanie, np. w formie dokumentu kasowego KP otrzymania darowizny oraz sprawozdanie z jej przeznaczenia sporządzone przez kościelną osobę prawną. Por. postanowienie naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 1 lutego 2006 r., sygn. 1435/FO3/415-135/05/DP, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=102259&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010]; postanowienie naczelnika Urzędu Skarbowego w Strzelcach Opolskich z dnia 28 marca 2006 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sygn. PD/415-4/06, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=110174&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

²³ Por. postanowienie naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań-Grunwald w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 18 marca 2005 r., sygn. ADIII/415-1/2005, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=64871&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

²⁴ Por. postanowienie naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola z dnia 20 czerwca 2006 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sygn. US40-DF2/412-24/VII/2005, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=83718&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

2. UDOKUMENTOWANIE DAROWIZNY NA KOŚCIELNĄ DZIAŁALNOŚĆ CHARYTATYWNO-OPIEKUŃCZĄ

Darowizna na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawych powinna zostać udokumentowana pokwitowaniem odbioru darowizny przez kościelną osobę prawną oraz – w okresie dwóch lat od przekazania darowizny – sprawozdaniem o jej przeznaczeniu na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Oba te dokumenty (z uwagi na użycie spójnika „oraz”) pochodzić muszą od tej samej kościelnej osoby prawnej, która została obdarowana.

Pokwitowanie jest pisemnym oświadczeniem wierzyciela, który potwierdza odbiór świadczenia spełnionego przez dłużnika (art. 462 k.c.); nie jest natomiast czynnością techniczną. Brak pokwitowania nie przesądza wprawdzie o niewykonaniu zobowiązania przez dłużnika, a samo sporządzenie pokwitowania nie jest przesłanką konieczną do nabycia praw dłużnika do świadczenia wzajemnego (tj. tego, które otrzymuje w zamian za swoje świadczenie od swego wierzyciela), niemniej w przypadku darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą obowiązkiem obdarowanego, wynikającym z ustaw kościelnych, jest jego sporządzenie, a obowiązkiem darczyńcy – przedłożenie go organom podatkowym celem uzyskania stosownej ulgi.

Pokwitowanie powinno mieć określoną treść: zawierać oświadczenie o potwierdzeniu odbioru świadczenia spełnionego przez dłużnika, oznaczenie osoby wierzyciela i dłużnika, wskazanie tytułu zadłużenia, określenie daty i miejsca przyjęcia świadczenia oraz podpis osoby uprawnionej do przyjęcia świadczenia²⁵. Zatem pokwitowanie odbioru darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą powinno zawierać oświadczenie o potwierdzeniu odbioru darowizny przez obdarowanego, oznaczenie osoby darczyńcy i obdarowanego, wskazanie tytułu darowizny, określenie daty i miejsca przyjęcia darowizny, podpis osoby uprawnionej do przyjęcia darowizny. Pokwitowanie takie może złożyć jedynie obdarowany, tj. kościelna osoba prawna²⁶.

²⁵ Por. wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1153/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FB354722AB> [dostęp 19 marca 2010].

²⁶ Por. wyrok NSA z dnia 11 lutego 2009 r., sygn. akt II FSK 1575/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/202712B251> [dostęp 19 marca 2010].

O wiele większy problem w praktyce stwarza treść sprawozdania o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Przedmiotem sporu jest ustalenie treści sprawozdań (przepisy tego nie precyzują), by była ona wystarczająca do tego, aby podatnik mógł skorzystać z ulgi przewidzianej w ustawach kościelnych. W związku z tym zarówno w praktyce organów podatkowych, jak i orzecznictwie sądów administracyjnych powstały dwa odmienne stanowiska.

Według jednego z nich sprawozdanie takie powinno mieć postać dokumentu zdającego do uzasadnienia prawa do odliczeń. Dokument taki powinien mieć zatem takie cechy, które pozwalają na sprawdzenie jego treści w postępowaniu podatkowym. W związku z tym, oprócz daty i podpisu osoby sporządzającej, powinno zawierać opis zdarzeń z taką dokładnością, aby organy podatkowe mogły dokonać kontroli opisanych w nim faktów²⁷. Niewystarczające jest więc ogólne stwierdzenie, że darowiznę przeznaczono „na cele charytatywno-opiekuńcze”. Tak ogólny opis przeznaczenia darowizny nie jest sprawozdaniem²⁸.

Według drugiego – z przepisów ustaw kościelnych nie wynika, iż dokument ma mieć charakter sprawozdania z wydatkowania pieniędzy (sprawozdania finansowego) ani też, aby obdarowany rozliczał się z otrzymanej darowizny. Ponadto w przepisach tych jest mowa o przeznaczeniu darowizny, a nie o jej „wykorzystaniu”²⁹.

Rozstrzygając tę kwestię, należy zwrócić uwagę na fakt, że unormowania zawarte w przepisach ustaw kościelnych posiadają przedmiot,

²⁷ Por. wyrok NSA oz. we Wrocławiu z dnia 24 czerwca 1997 r., sygn. akt I SA/Wr 914/96, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF4B20773D> [dostęp 19 marca 2010]; wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 559/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/B8DE41A795> [dostęp 19 marca 2010]; wyrok NSA oz. W Bydgoszczy z dnia 29 października 2003 r., sygn. akt SA/Bd 2181/03, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C5AF1958E6> [dostęp 19 marca 2010].

²⁸ Por. wyrok NSA z dnia 7 września 1999 r., sygn. akt I SA/Po 26/99, Lex nr 39473; postanowienie naczelnika Urzędu Skarbowego w Pile z dnia 2 lutego 2007 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego, sygn. DD/415-53/06, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=140324&i_smpp_s_strona=1 [dostęp 19 marca 2010].

²⁹ Por. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2002 r., sygn. akt III SA 2300/00, niepubl.; wyrok NSA oz. w Bydgoszczy z dnia 29 października 2003 r., sygn. akt SA/Bd 2181/03, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, poz. 11; wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2003 r., sygn. akt III SA 1209/01, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 4, s. 41; wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2865/05, Lex nr 190356.

funkcje i cel *sensu stricto* podatkowe i należą do obszaru prawa podatkowego³⁰. Oznacza to, że uzyskanie przez podatnika (darczyńcę) sprawozdania o właściwym wykorzystaniu darowizny stanowi warunek skorzystania z ulgi podatkowej. Sprawozdanie będące dokumentem prywatnym, który nie jest objęty domniemaniem prawdziwości przedstawionych w nim oświadczeń³¹, może być weryfikowane pod względem jego zgodności ze stanem faktycznym odnoszącym się do realizacji ustawowego celu darowizny w postępowaniu podatkowym czy kontrolnym. Dlatego powinno odznaczać się takim stopniem szczególności, który by tę weryfikację umożliwił³².

Słownik podaje, że „sprawozdanie” to „ustne lub pisemne przedstawienie przebiegu jakiejś działalności, szczegółowe zdanie sprawy z czegoś, opis jakichś zdarzeń, wypadków; relacja, raport”³³; „przeznaczyć” znaczy „określić z góry cel, któremu ma służyć dana rzecz; przekazać coś dla kogoś, na czyjś użytek, na czyjąś korzyść”³⁴; „wykorzystać” to „osiągnąć z czegoś korzyść, pożytek, skorzystać z czegoś, spożytkować, zużytkować”³⁵. Przy takim rozumieniu tych pojęć zwrot „sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą” oznacza ustne bądź pisemne:

– przedstawienie przebiegu działań polegających na przekazaniu przez obdarowanego kwoty darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze;

³⁰ Por. wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2005 r., sygn. akt II FSK 119/05, Lex nr 211467; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 695/08, Lex nr 519977.

³¹ Por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2007 r., sygn. akt II FSK 199/06, „Przełącznik Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 1, poz. 6.

³² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 czerwca 2009 r., sygn. akt VIII SA/Wa 23/09, Lex nr 511291; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 czerwca 2008 r., sygn. akt II FSK 664/07, Lex 485166; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 312/07, Lex nr 471224; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 października 2007 r., sygn. akt II FSK 1202/06, Lex nr 440465; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. akt II FSK 568/06, Lex nr 400805; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 262/06, Lex 302863 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 695/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7DDBF5989A> [dostęp 19 marca 2010].

³³ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. III: R-Z, Warszawa 1981, s. 305.

³⁴ Tamże, t. II: L-P, Warszawa 1979, s. 1025.

³⁵ Tamże, t. III, s. 809.

- szczegółowe zdanie sprawy z przekazania przez obdarowanego kwoty darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze;
- opis zdarzeń polegających na przekazaniu przez obdarowanego kwoty darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze;
- relację z przekazania przez obdarowanego kwoty darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze;
- raport o przekazaniu przez obdarowanego kwoty darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze³⁶.

Z kolei „przebieg” to „odbywanie się czegoś, rozwijanie się w czasie, rozwój, tok, proces”³⁷, a więc gdy uwzględni się to, że dotyczy on przeznaczenia świadczenia pochodzącego z dokonanej darowizny, to nie można mieć wątpliwości, że ten szczegółowy proces ma mieć nie tylko przedmiotowy, ale i podmiotowy charakter. Zatem sprawozdanie powinno odzwierciedlać nie tylko co i komu przekazano, ale również w jakim czasie i w taki sposób, aby w toku postępowania podatkowego było możliwe dokładne zweryfikowanie przeznaczenia darowizny na cele działalności charytatywno-opiekuńczej realizowanej przez kościelne osoby prawne. Dopiero bowiem dokładna relacja z wykorzystania środków finansowych pochodzących z konkretnej darowizny poprzez określenie podmiotów korzystających z pomocy, skonkretyzowanie działań charytatywno-opiekuńczych oraz ich czasu umożliwi sprawozdanie, czy środki finansowe przekazane w formie darowizny w rzeczywistości realizują cele premiiowane odliczeniem od dochodu³⁸.

Jak już wcześniej wspomniano, dopuszczalna jest ustna forma sprawozdania³⁹. Mając jednak na względzie, że organy podatkowe z mocy ustawy – Ordynacja podatkowa i ustawy o kontroli skarbowej mają uprawnienia do sprawdzania prawidłowości sporządzonych

³⁶ Por. wyrok NSA z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 858/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2BB4CC5B47> [dostęp 19 marca 2010].

³⁷ *Słownik języka polskiego*, t. II, s. 953.

³⁸ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 826/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DDCFDC9478> [dostęp 19 marca 2010].

³⁹ Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 sierpnia 2005 r., sygn. akt I SA/Go 1698/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/601E3BC769> [dostęp 19 marca 2010]; wyrok NSA z dnia 14 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 262/06, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/AF49D04BEF> [dostęp 19 marca 2010].

zeczna podatkowych, ustne sprawozdanie o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą winno znaleźć swoje odzwierciedlenie w formie pisemnej notatki darczyńcy. Notatka taka powinna zawierać abstrakt ustnego sprawozdania o przeznaczeniu darowizny, miejsce i datę złożenia sprawozdania, miejsce i datę sporządzenia notatki oraz podpis podatnika, który sporządził notatkę. Oczywiście forma pisemna jest z punktu widzenia praktycznego prostsza i oczekiwać należy, że stanie się jedyną praktyką w tego rodzaju przypadkach. Sprawozdanie może wreszcie składać się z wielu oświadczeń składanych w odstępach czasowych w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny. Termin ten jest terminem prawa materialnego i nie może być przywracany. Jeżeli więc w okresie dwóch lat nie przedstawiono sprawozdania spełniającego wymogi formalne, to przedstawienie nawet prawidłowego sprawozdania po upływie tego okresu nie może odnieść skutku⁴⁰. Należy jednak dopuścić możliwość jego uszczegółowienia w toku postępowania podatkowego bądź w trakcie kontroli podatkowej. I dopiero w sytuacji, gdy w ramach któregoś z tych postępowań zostanie prawidłowo wykazane, że cel darowizny nie został osiągnięty, podatnik winien zostać pozbawiony prawa do ustawowej ulgi.

W związku z tym, iż w przepisach ustaw kościelnych nie zostały określone szczegółowe warunki, jakie powinno spełnić sprawozdanie, wymagania organów podatkowych nie powinny przekraczać tych oczekiwanych przy powszechnym użyciu pojęcia „sprawozdanie”. Przy czym przy wykładni pojęcia „sprawozdanie” zawartego w ustawach kościelnych nie można powoływać się na wynikający z tych ustaw brak obowiązku prowadzenia przez kościelne osoby prawne dokumentacji wymaganej przez przepisy podatkowe⁴¹. Obowiązek złożenia sprawozdania jako dokumentu o określonej treści wynika bowiem wprost z odpowiednich przepisów⁴² ustaw kościelnych; może także wynikać z polecenia darczyńcy (art. 893 k.c.), którego działania ustawy kościel-

⁴⁰ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 826/09, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DDCFDC9478> [dostęp 19 marca 2010].

⁴¹ Por. art. 55 ust. 2 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego, art. 40 ust. 2 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego i art. 13 ust. 2 ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania.

⁴² Zob. przypis nr 3.

ne nie wyłącza⁴³. Przepisy ustaw kościelnych dotyczące sporządzenia sprawozdań są zatem *lex specialis* zarówno względem przepisów tychże ustaw wyłączających obowiązek prowadzenia odpowiedniej dokumentacji podatkowej, jak i w przypadku ustaw o stosunku państwa do Kościołów: katolickiego i prawosławnego w stosunku do ustaw podatkowych.

Jak zauważył NSA w wyrokach z dnia 31 maja 2005 r., sygn. akt FSK 1808/04⁴⁴, i z dnia 31 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 789/05⁴⁵, w świetle przepisu art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego (analogicznie w świetle odpowiednich przepisów pozostałych ustaw kościelnych) sporządzenie stosownego sprawozdania jest obowiązkiem obdarowanego (kościelnej osoby prawnej) wobec darczyńcy. Natomiast złożenie sprawozdania jest obowiązkiem prawnym podatnika, a podatnik dla zrealizowania tego obowiązku może i powinien wykorzystać instytucję prawną polecenia w rozumieniu art. 893 k.c., gdyż polecenie może być też czynnością faktyczną. Złożenie sprawozdania jest więc czynnością o charakterze faktycznym, leżącą w interesie darczyńcy. Tym samym podatnik może uznać, że niezłożenie szczegółowego sprawozdania umożliwiającego mu skorzystanie z prawa do odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania i w konsekwencji narażenie go przez obdarowanego na obowiązek uiszczenia podatku będzie aktem rażącej niewdzięczności (art. 898 § 1 k.c.), czego skutkiem może być odwołanie darowizny.

Posiadanie sprawozdania jest konieczne do odliczenia darowizny, uregulowanej w ustawach kościelnych, ale jeżeli nie zostanie uzyskane w terminie dwóch lat od dnia jej przekazania, wówczas tylko podatnicy, którzy przekazali darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą osób prawnych Kościołów: katolickiego i prawosławnego będą zobowiązani do skorygowania PIT lub CIT za rok, w którym dokonali odliczenia. Podatnicy ci nie muszą jednak korygować całej kwoty odliczonej darowizny, ale tylko do wysokości limitu ustalonego

⁴³ Por. wyrok NSA z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 858/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2BB4CC5B47> [dostęp 19 marca 2010].

⁴⁴ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5B5F6568BD> [dostęp 19 marca 2010].

⁴⁵ Lex nr 282603.

w ustawie o PIT lub CIT. Pod warunkiem jednak, że darowizna została dokonana w formie wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego.

3. KONKLUZJE

Wykładnia przepisów ustaw kościelnych dotyczących darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych jako stanowiących *lex specialis* w stosunku do przepisów prawa podatkowego może być tylko ścisła. Podatnik, aby skorzystać z ustanowionej w nich ulgi musi spełnić następujące warunki:

1) przekazać darowiznę na rachunek bankowy kościelnej osoby prawnej z przeznaczeniem na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą;

2) posiadać sporządzone przez kościelną osobę prawną pokwitowanie odbioru darowizny;

3) dysponować sprawozdaniem sporządzonym przez kościelną osobę prawną w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny o jej przeznaczeniu na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.

Wszystkie wymienione warunki muszą być spełnione łącznie.

Organy skarbowe oraz sądy administracyjne wymagają, aby sprawozdanie z przeznaczenia darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych zawierało informacje dokładne, konkretne i sprawdzalne, tak aby na ich podstawie można było zweryfikować, ustalić i ocenić, czy rzeczywiście darowizna zużytkowana została w całości na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych. Choć taka wskazówka jest mało pomocna.

Niewątpliwie sporny dokument nie musi mieć charakteru sprawozdania z wydatkowania pieniędzy, nie jest bowiem sprawozdaniem finansowym. Powinien jednak w swojej treści zawierać taki opis zdarzeń, który pozwoli na dokonanie kontroli opisanych w nim faktów. W związku z tym należy stwierdzić, że wskazanie przez kościelną osobę prawną przeznaczenia otrzymanych środków na konkretne cele, które mieszczą się w zakresie działalności charytatywno-opiekuńczej, wyszczególnienie kwot oraz wskazanie komu i kiedy zostały przekazane jest wystarczające z punktu widzenia przesłanek określonych w ustawach

kościelnych. Pozwala to bowiem na zweryfikowanie przeznaczenia darowizny. Przy czym nie sprawdza się osób obdarowanych, w jaki sposób wykorzystają darowiznę, lecz twierdzenia, że darowizna została im przekazana.

W konsekwencji wydaje się, że sprawozdanie to mogłoby mieć następującą treść:

Dane adresowe kościelnej osoby prawnej

miejscowość i data

Sprawozdanie z przeznaczenia darowizny otrzymanej od (dane darczyńcy)
na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą

Lp.	Data	Imię i nazwisko/ Instytucja	Adres	Kwota/ Wartość w zł	Przedmiot/ Cel darowizny
1	12.03.2009 r.	Jan Kowalski	00-000 Miejscowość ul. nr	200 zł	Dofinansowanie obiadów w szkole
2	14.07–28.07. 2009 r.	Michał Zieliński Adam Malinowski Ewa Kwiatkowska	00-000 Miejscowość ul. nr	5000 zł	Kolonie letnie dla dzieci z ubogich rodzin
3	14.07.2009 r.	XX	Bezdomny	150 zł	Żywność i buty
4	23.08.2009 r.	Caritas Polska	00-000 Miejscowość ul. nr	2000 zł	Paliwo do busa przewożącego niepełnosprawne dzieci
5	1.09.2009 r.	Jan Kowalski	00-000 Miejscowość ul. nr	1000 zł	Leczenie obdarowanego
6	13.11.2009 r.	Anna Nowak	00-000 Miejscowość ul. nr	500 zł	Dofinansowanie zakupu wózka inwalidzkiego dla syna

podpis osoby upoważnionej

W celu wyeliminowania istniejących rozbieżności w praktyce organów podatkowych zasadnym wydaje się także, aby minister finansów, działając na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.

– Ordynacja podatkowa⁴⁶, dokonał interpretacji stosownych przepisów, które dotyczą udokumentowania przekazania darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych. W tej ogólnej interpretacji w szczególności winien znaleźć się wzór sprawozdania o przeznaczeniu darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą.

DONATIONS FOR CHARITABLE AND WELFARE ACTIVITY
OF ECCLESIASTICAL JURIDIC PERSONS

Summary

Deduction of donations for religious worship and for the church's charitable and welfare activity from the income tax base has been arousing doctrinal controversy for many years. Also the approaches of the tax authority and administrative courts reveal vast disparities. The underlying cause seems to be inaccurate phrasing of rules and regulations contained in both tax legislation and in ecclesiastical statutes. The article discusses the relevant regulations and highlights the decisions of administrative courts and interpretations of tax law by the tax authority. Moreover, the author makes *de lege lata* recommendations for tax administration, in particular for the Finance Minister.

Translated by Konrad Szulga

⁴⁶ Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.