

**Tadeusz Stanisławski**  
**Lublin**

### **Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą**

Niemal każdego roku przy okazji dorocznych rozliczeń podatkowych pojawiają się publikacje wskazujące na rozwiązania umożliwiające nadzwyczaj korzystne dla podatników przedstawienie niektórych, poniesionych w danym roku podatkowym, wydatków. Takimi sytuacjami były możliwości dokonywania korzystnych odliczeń z tytułu nabycia obligacji skarbu państwa, przekazania darowizn na rzecz osób fizycznych, ustanowienia rent itp. Czasami skala tego zjawiska skłania ustawodawcę do przeprowadzenia zmian w przepisach podatkowych, eliminujących takie możliwości w kolejnych latach.

Sytuacja jednak się komplikuje, gdy instytucje te uregulowane są w innych przepisach, niż ustawy podatkowe. Ma to miejsce właśnie w wypadku darowizn na kościelną działalność charytatywno - opiekuńczą, dokonywanych na podstawie art. 55 ust 7 *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej*<sup>1</sup>. Przeprowadzano kolejne próby zmian w ustawodawstwie podatkowym, mające na celu zniwelowanie jej skutków. Ewolucja tych prób, oraz analiza samej instytucji i warunków umożliwiających odliczenie dokonanej darowizny od podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym są przedmiotem niniejszego opra-

---

<sup>1</sup> *Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej* (Dz.U.89.29.154; 90.51.297, 55.321, 86.504; 91.95.425, 107.459; 93.7.34; 94.1.3; 97.28.153, 90.557, 96.590, 141.943; 98.59.375, 106.668, 117.757; 00.120.1268).

cowania. Dają one również podstawy do wysunięcia pewnych postulatów *de lege ferenda* umożliwiających wypracowanie procedury rozwiązywania pojawiających się podobnych problemów. Problemy te polegają generalnie na konflikcie uregulowań ogólnych przepisów podatkowych i szczególnych uprawnień uzyskiwanych na podstawie innych ustaw, w tym wypadku wyznaniowych.

## Ewolucja zmian i interpretacji przepisów

Ustawą z dnia 16 grudnia 1993 r.<sup>2</sup> wprowadzono zmiany w uregulowaniach dotyczących opodatkowania, polegające m.in. na uchyleniu niektórych zwolnień. W art. 2, dotyczącym zmian w *Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*<sup>3</sup>, w pkt. 6 dokonano korekty jej art. 18 ust. 1 pkt. 1, gdzie po wyrazach “kultu religijnego” dodano “i na działalność charytatywno - opiekuńczą”, oraz art. 40 ust. 2, w którym skreślono pkt. 1, 2 i 6. Punkty te, jak zresztą wszystkie w tym ustępie, wskazywały ustawy zawierające uregulowania szczegółowe, będące wyjątkami od zasady podanej w ust. 1: “Uchyła się, z zastrzeżeniem ust. 2, przepisy ustaw szczególnych przyznające ulgi i zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych oraz znosi się przyznane na podstawie tych przepisów ulgi i zwolnienia”. W *Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych*<sup>4</sup> (*updf*) natomiast w analogicznym art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b podobnie dodano “działalność charytatywno - opiekuńczą”. Ta jednakże ustawa nie ma artykułu analogicznego do wspomnianego art. 40 *Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*.

Spowodowało to sytuację, w konsekwencji której ministerstwo finansów pismem z dnia 26 marca 1994 r.<sup>5</sup> uznało za uchylone pre-

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz.U.93.134.646).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.00.54.654 - Tekst jedn. z późn. zm.).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.00.14.176 - tekst jedn., 22.170, 60.703, 104.1104, 117.1228, 122.1324; 01.4.27, 8.64).

<sup>5</sup> Pismo ministerstwa finansów z dnia 26 marca 1994 r. do urzędów i izb skarbowych nr PO 4/N-722-86/94, “Biuletyn Skarbowy” 1995, nr 2, s. 18; “Głosa” 1995, nr 4, s.20.

pisy *Ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania* oraz *Ustawy o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego*, wraz z ustawą dotyczącą Kościoła Prawosławnego, zawierające ulgi i zwolnienia podatkowe przewidziane dla kościelnych osób prawnych. Zasady zaś ich opodatkowania i korzystania przez nie ze zwolnień podatkowych zawierać miała wyłącznie *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (upd)*. Oznaczało to wyłączenie możliwości odliczania od podstawy opodatkowania faktycznej wysokości darowizn przekazanych na kościelną działalność charytatywno - opiekuńczą przez osoby prawne i ograniczenie tej wysokości do 10% dochodu (analogicznie jak w wypadku darowizn na cele kultu religijnego). Bez zmian natomiast pozostały wówczas jeszcze zasady przekazywania darowizn przez osoby fizyczne. Właśnie brak artykułu analogicznego do art. 40 upd był podstawową przesłanką do odmiennych skutków jednobrzmiących artykułów: 18 ust. 1 pkt 1 upd i 26 ust. 1 pkt 1 updf (w ówczesnym brzmieniu, obecnie pkt 9 lit. b). Potwierdziło to kolejny raz ministerstwo finansów w swoim piśmie z dnia 4 sierpnia 1994 r.<sup>6</sup>

Tą rozbieżnością zajęto się z kolei na mocy ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r.<sup>7</sup>, również zmieniającej przepisy podatkowe. Także w tym przypadku (podatku dochodowego od osób fizycznych) zlikwidowano możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania faktycznej sumy darowizn dokonanych na kościelną działalność charytatywno - opiekuńczą. Uczyniono to jednak nie poprzez konstrukcję analogiczną do zmian w art. 40 upd, lecz przez pominięcie zwrotu "jeżeli wynika to z odrębnych ustaw" - dotyczącego odliczeń bez kwotowego ograniczenia. Zaistniała więc sytuacja, w której brak było pozytywnego przepisu derogującego uregulowanie *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła*<sup>8</sup>. Osobnym zagadnieniem jest fakt, iż o ile zmiany w upd zawężyły zakres podmiotowy tego uregulowania do osób fizycznych, to ostatnia zmiana czyniła go "okreśną drogą" praktycznie bezprzedmiotowym. Stan faktyczny zatem minister-

---

<sup>6</sup> Pismo ministerstwa finansów z dnia 4 sierpnia 1994 r. nr PO 3/722-523/N/94.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw (Dz.U.95.5.25).

<sup>8</sup> Wspominano o tym także w artykułach prasowych, np. I. Lewandowska, *Odliczenia darowizn bez wyjątków*, "Rzeczpospolita" z dn. 18 lutego 1995 r.

stwo finansów uzasadniało ogólnymi regułami “obowiązywania prawa (tj. że przepisy późniejsze uchylają przepisy uchwalone wcześniej)”<sup>9</sup>.

Taki jednak sposób argumentacji i interpretacji przepisów ustawowych okazał się dla ministerstwa finansów bardzo ryzykowny. Po pierwsze stanowisko w tej sprawie zajął Naczelny Sąd Administracyjny - Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie, który w wyroku z dnia 22 lutego 1996 r. stwierdził, że darowizny na kościelną działalność charytatywno - opiekuńczą nie podlegają ograniczeniom zawartym w updf “w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 2 grudnia 1994 r.”<sup>10</sup>. Następnie samo ministerstwo finansów przyznało 12 sierpnia 1998 r., iż przepis *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła* stanowi przepis szczególnie w stosunku do updf, “w związku z powyższym darowizny osób fizycznych na kościelną działalność charytatywno - opiekuńczą są w całości wyłączone z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych”<sup>11</sup>. Jeszcze wcześniej, na początku 1997 r., uchwalając kolejne ustawy regulujące stosunki państwa z poszczególnymi kościołami i związkami wyznaniowymi ustawodawca próbował zamieścić w nowych przepisach już odmienne uregulowania. Pojawił się jednak problem ewentualnego uprzywilejowania kościołów pozostałych, z ustawami uchwalonymi wcześniej. Wtedy jednak pojawiła się z kolei zapowiedź (nie zrealizowana) wystąpienia z inicjatywą ustawodawczą dotyczącą zmian w dotychczasowych ustawach wyznaniowych<sup>12</sup>.

Po drugie natomiast ten sam sąd, tego samego dnia w innym wyroku, dokonał bardziej ogólnej interpretacji przepisów art. 55 ust. 7 *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła* dotyczącego darowizn,

---

<sup>9</sup> Darowizny na cele kultu religijnego i charytatywno - opiekuńcze kościelnych osób prawnych. *Pismo Wicedyrektora Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat z dnia 31 października 1995 r. nr PO 2/7-0972/5338/95 do Izby Skarbowej w Przemysłu* (do wiadomości izb skarbowych), “Biuletyn Skarbowy” 1996, nr 3, s. 15; “Serwis Podatkowy” 1996, nr 10, s. 33.

<sup>10</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z dnia 22 lutego 1996 r., SA/Sz 2732/95.

<sup>11</sup> *Pismo Ministerstwa Finansów - Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat z dnia 12 sierpnia 1998 r. nr PB 5/HM-01823-7504/97.*

<sup>12</sup> Zob. S. Wikariak, *Duchowni mają płacić cło*, “Rzeczpospolita” z dn. 22 stycznia 1997 r.

deklarując, iż mają one charakter *lex specialis*. “Obowiązuje zatem dyrektywa, że *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* - ustawa późniejsza powszechna nie uchyla ustawy wcześniejszej szczególnej, chyba że wyraźnie postanowi coś innego.

W związku z tym należy uznać za trafny pogląd skarżącej Spółki, że w obecnym stanie prawnym nadal istnieje możliwość odliczania **przez osoby prawne** (*podkr. autora*) od dochodu przed opodatkowaniem darowizn na cele charytatywno - opiekuńcze w pełnej wysokości<sup>13</sup>. Taka natomiast sytuacja oznaczałaby nieskuteczność obu prób derogacji wspomnianych przepisów *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła*.

Nie bez znaczenia dla prób interpretacji wzajemnych relacji między wymienianymi ustawami pozostaje historyczny kontekst ich powstawania i wola ustawodawcy. Pozwalają one zrozumieć obecność w ustawach wyznaniowych z 17 maja 1989 r. tak wielu szczegółowych rozwiązań z zakresu m.in. prawa finansowego i podatkowego. W momencie bowiem finalizacji prac i uchwalania tych ustaw, w obliczu przemian społeczno - politycznych, zachodziła obawa technicznej niemożliwości sprawnej nowelizacji całego pakietu różnorodnych ustaw<sup>14</sup>. Wybrano więc opcję zgromadzenia w tych zasadniczo dwóch ustawach (*Ustawa o ubezpieczeniu społecznym duchownych*<sup>15</sup> dotyczyła bowiem generalnie jednej materii) szczegółowych przepisów z wielu dziedzin. Za uzasadnioną zatem należy uznać tezę, iż zamysłem ustawodawcy było wprowadzenie do porządku prawnego tych rozwiązań poprzez uznanie ich za *lex specialis*, a następnie ewentualna korekta istniejących i tworzenie już przynajmniej niesprzecznych przepisów kolejnych ustaw. Istotne jest też sformułowanie drugiego zdania art. 55 ust. 7 *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła*: “W odniesieniu do darowizn na inne cele mają zastosowanie ogólne przepisy podatkowe”. *A contrario* zatem darowizny na kościelną działalność charytatywno - opiekuń-

---

<sup>13</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z dnia 22 lutego 1996 r., SA/Sz 1233/95, w: “Serwis Podatkowy” 1998, nr 8, s. 9.

<sup>14</sup> Zob. M. Pietrzak, *Przełom w polskim ustawodawstwie wyznaniowym*, w: Tenże, *Demokratyczne, świeckie państwo prawne*, Warszawa 1999, s. 175.

<sup>15</sup> *Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o ubezpieczeniu społecznym duchownych* (Dz.U.89.29.156).

czą nie podlegają regulacjom ogólnych przepisów podatkowych. Co więcej art. 3 ust. 2, jeszcze z części ogólnej tejże ustawy, mówi, że “w sprawach odnoszących się do Kościoła, nie uregulowanych niniejszą ustawą, stosuje się **powszechnie obowiązujące przepisy prawa, o ile nie są sprzeczne z wynikającymi z niej zasadami**” (podkr. autora). W tym wypadku kwestia dotyczy Kościoła o tyle, iż to przez niego prowadzona i potwierdzona działalność jest przesłanką konieczną do zaistnienia tego typu darowizny, a co za tym idzie odliczenia jej od podstawy opodatkowania darczyńcy.

Pomocnym w poszukiwaniu adekwatnych rozwiązań może być precedens ze zmianą budzącą kontrowersje przepisu art. 13 ust. 7 pkt 1 *Ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania*<sup>16</sup> umożliwiającego zwolnienia z opłat celnych samochodów osobowych. W celu sprecyzowania, zawężającego w istocie zakres przedmioty zwolnienia, nie modyfikowano przepisów celnych lecz znowelizowano właśnie ustawę wyznaniową. Takie rozwiązanie nie wzbudzało poważnych wątpliwości ani trudności interpretacyjnych.

Nie sposób również przy tej okazji nie wspomnieć o art. 4 *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła*. W ust. 1 stanowi on, że to Komisja Wspólna przedstawicieli rządu i episkopatu “rozpatruje problemy związane z rozwojem stosunku między Państwem i Kościołem oraz sprawy interpretacji niniejszej ustawy i jej wykonania”. Przyjęty zatem sposób przeprowadzenia zmian w obowiązującym ustawodawstwie podatkowym mógłby sugerować próbę ominięcia ze strony ustawodawcy przynajmniej etapu informacji, jeśli nie negocjacji na forum Komisji Wspólnej. Ustawodawca bowiem tworząc uregulowania ustaw wyznaniowych zawarł w nich liczne gwarancje trwałości przyjętych rozwiązań, między innymi przez ich pozycję legis specialis oraz określenie ustawowo umocowanego gremium kompetentnego do rozstrzygnięcia ewentualnych trudności.

Przedstawiony fragment ewolucji ustawodawstwa podatkowego w kontekście ustaw wyznaniowych sygnalizuje możliwość pojawienia się trudności wynikających z prób jednostronnego kształtowania sytuacji prawnej i majątkowej Kościoła, mającego w naszym kraju złe tradycje.

---

<sup>16</sup> *Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania* (Dz.U.00.26.319 - tekst jedn.).

## **Przesłanki odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym**

Skoro wciąż aktualna pozostaje kwestia obowiązywalności odrębnych uregulowań dotyczących darowizn dokonywanych na rzecz kościelnej działalności charytatywno - opiekuńczej, pozostaje kwestia określenia koniecznych przesłanek umożliwiających odliczenie ich od podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym.

Za takie przesłanki należy uznać:

- 1) charakter charytatywno - opiekuńczy działalności prowadzonej przez instytucję kościelną,
- 2) wystawienie darczyńcy pokwitowania odbioru darowizny,
- 3) złożenie sprawozdania (również darczyńcy) o przeznaczeniu darowizny na wymieniony cel.

### **Pojęcie kościelnej działalności charytatywno - opiekuńczej**

Należy stwierdzić, iż brak jest legalnej definicji kościelnej działalności charytatywno - opiekuńczej<sup>17</sup>. Art. 39 *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła* zawiera jedynie przykładowe wyliczenie jej przejawów, mówiąc, że “obejmuje w szczególności:

- 1) prowadzenie zakładów dla sierot, starców, osób upośledzonych fizycznie lub umysłowo oraz innych kategorii osób potrzebujących opieki,
- 2) prowadzenie szpitali i innych zakładów leczniczych oraz aptek,
- 3) organizowanie pomocy w zakresie ochrony macierzyństwa,
- 4) organizowanie pomocy sierotom, osobom dotkniętym klęskami żywiołowymi i epidemiami, ofiarom wojennym, znajdującym się w trudnym położeniu materialnym lub zdrowotnym rodzinom i osobom, w tym pozbawionym wolności,
- 5) prowadzenie żłobków, ochronek, burs i schronisk,

---

<sup>17</sup> Szerzej na temat takiej działalności: W. Bar, *Działalność charytatywno - opiekuńcza kościołów i innych związków wyznaniowych*, w: *Prawo wyznaniowe*, red. H. Misztal, Lublin 2000, s. 402 - 415.

- 6) udzielanie pomocy w zapewnianiu wypoczynku dzieciom i młodzieży znajdującym się w potrzebie,
- 7) krzewienie idei pomocy bliźnim i postaw społecznych temu sprzyjających,
- 8) przekazywanie za granicę pomocy ofiarom klęsk żywiołowych i osobom znajdującym się w szczególnej potrzebie”.

W tym dość obszernym i zróżnicowanym zestawieniu widoczne są zarówno działania o charakterze instytucjonalnym (ust. 1, 2, 5) jak i innym (ust. 4, 6, 8), oraz w sposób ciągły (np. ust. 1, 2, 3) jak i doraźny (np. ust. 6 i 8). Zakresy tych rodzajów nieraz się pokrywają i krzyżują, często trudno jest zatem podać wiążące i precyzyjne kryteria wyróżniające tę działalność spośród innych prowadzonych przez kościelne osoby prawne. Ministerstwo finansów jako wyróżnik podaje także jej niezarobkowy charakter<sup>18</sup>.

W praktyce każdy indywidualny przypadek może być rozpatrywany przy uwzględnieniu wspomnianych kryteriów. W jednym ze swoich wyroków Naczelny Sąd Administracyjny uznał za przeznaczoną na taką działalność darowiznę w postaci popularnego sprzętu sportowego (raketek tenisowych)<sup>19</sup>. Prowadzenie zaś wśród młodzieży “różnego rodzaju zajęć sportowo - rekreacyjnych” uznał za jedną z form działalności charytatywno - opiekuńczej, a nie z zakresu kultury fizycznej i sportu, jak wnioskowała izba skarbową.

### **Pokwitowanie odbioru darowizny**

Kolejną przesłanką konieczną do odliczenia dokonanej darowizny od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym jest uzyskanie przez darczyńcę pokwitowania odbioru darowizny. Wydaje się, iż takie pokwitowanie powinno indywidualizować kwotę darowizny w kontekście przyszłego sprawozdania z jej przeznaczenia na wskazany cel. Pojawiają się w tym momencie jednak trudności.

W przypadku, gdy działalność charytatywno - opiekuńcza jest jedynym celem określonej kościelnej osoby prawnej, za wystarczają-

---

<sup>18</sup> Zob. Pismo z dn. 26 marca 1994 r. nr PO 4/N-722-86/94.

<sup>19</sup> Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku z dnia 22 stycznia 1999 r. I SA/Gd 78/97.



jący można by uznać np. dowód wpłaty lub potwierdzenie przelewu sumy na konto odnośnej instytucji.

Odmienne sytuacja wygląda, gdy kościelna osoba prawna prowadzi zróżnicowaną działalność (np. parafia). Działalność statutowa bowiem nie musi być jedynym ani nawet głównym celem działalności takiej osoby prawnej<sup>20</sup>. W takim przypadku należałoby więc uzyskać potwierdzenie przyjęcia darowizny z przeznaczeniem jej na wskazany przez darczyńcę, a wymagany przez ustawodawcę, cel.

Ustawodawca wymienia jednak jako warunek odliczenia łączne występowanie pokwitowania odbioru i sprawozdania o przeznaczeniu darowizny. Taka opinia znajduje potwierdzenie w orzecznictwie<sup>21</sup>. Wyrok NSA wskazuje także w swojej treści, że wymóg ten staje się przyczyną sporów. Powstaje zatem pytanie, jaki był zamiar ustawodawcy przy ustaleniu tak skonstruowanych dodatkowych warunków. Wydaje się oczywistym, iż była to chęć odróżnienia takich darowizn od przeznaczonych na inne cele, posiadające już określone limity (10% lub 15%).

Nie ma również w obecnym stanie prawnym mowy o rozróżnieniu między kościelnymi osobami prawnymi prowadzącymi wyłącznie działalność charytatywno - opiekuńczą i prowadzącymi działalność zróżnicowaną.

## **Sprawozdania o przeznaczeniu darowizny.**

Wspomniany wyrok NSA podkreśla konieczność łącznego występowania pokwitowania i sprawozdania o przeznaczeniu. Brak takowego sprawozdania, a dokładniej jego niewystarczająca - zdaniem sądu - forma, uznana została za przesłankę wystarczającą do odrzucenia skargi na decyzję izby skarbowej.

Podkreślając brak ustawowego określenia formy wymaganego sprawozdania, sąd uznał za niewystarczające i zbyt ogólne oświadczenie o przeznaczeniu darowizny na działalność charytatywno -

---

<sup>20</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejskowy w Łodzi z dnia 28 lutego 1996 r. SA/Łd 1997/95, w: "Przegląd Gospodarczy" 1996, nr 12, s. 24.

<sup>21</sup> Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodek Zamiejskowy w Poznaniu z dnia 7 września 1999 r. I SA/Po 26/99.

opiekuńczą. Posiłkując się definicją sprawozdania zaczerpniętą ze słownika języka polskiego (sic!), za konieczne uznał podanie bliższych danych na temat rzeczony działalności.

Powstaje zatem kolejne pytanie o wymagany stopień szczególności takiego sprawozdania.

Przywoływane już pismo ministerstwa finansów z 26 marca 1994 r. informuje, że na zapytanie ówczesnego Sekretarza Generalnego Episkopatu Polski bp. T. Pieronka wydano opinię, uznającą działalność charytatywno - opiekuńczą kościelnych osób prawnych za nie będącą działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o działalności gospodarczej<sup>22</sup>. Co za tym idzie - takie osoby prawne nie są zobowiązane do prowadzenia "jakiegokolwiek ewidencji przewidzianej w przepisach ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz wydanych na tej podstawie przepisów wykonawczych". Powstaje zatem pytanie, na jakiej podstawie powinno być wydawane i w jaki sposób ewentualnie weryfikowane takie szczególne sprawozdanie.

Ustawodawca mówi zresztą o "sprawozdaniu o przeznaczeniu jej na tę działalność", a nie o sprawozdaniu z realizacji działalności, jej przebiegu czy skutków. Wnioskować zatem można, iż wystarczające będzie potwierdzenie przeznaczenia darowizny na działalność mającą charakter charytatywno - opiekuńczy<sup>23</sup>. W tym miejscu przydatne wydaje się postulowane wyżej rozróżnienie między kościelnymi osobami prawnymi prowadzącymi wyłącznie działalność o tym charakterze i pozostałymi. W przypadku pierwszych już potwierdzenie przyjęcia darowizny w wystarczający sposób określa jej przeznaczenie. Uprościłoby to w znaczny sposób formalności, zwłaszcza, że trudno jest precyzyjnie śledzić losy konkretnych darowizn przeznaczonych na dzieła prowadzone choćby przez Caritas (np. pomocy ofiarom trzęsienia ziemi w Indiach), a gromadzone w poszczególnych parafiach.

---

<sup>22</sup> Obowiązująca wówczas *Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej* (Dz.U.88.41.324 z późn. zm.), uchylona *Ustawą z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo o działalności gospodarczej* (Dz.U.99.101.1178 z późn. zm).

<sup>23</sup> "Samo przeznaczenie księgowo (czyli zapis w księgach rachunkowych) albo - mówiąc inaczej - sama deklaracja przeznaczenia dochodu na określony cel pociąga za sobą jego zwolnienie (...) - M. Grzybowski, *Finansowoprawne granice wolności organizacji pozarządowych*, "Głosa" 1999, nr 3, s. 1.

W sytuacji zaś kościelnych osób prawnych prowadzących różnorodną działalność, za wystarczające należałoby uznać takie określenie działalności, które pozwoli zakwalifikować konkretne dzieło jako mające charakter charytatywno - opiekuńczy. Oczywiście kwestią techniczną jest np. założenie odrębnego konta, ułatwiające określenie przeznaczenia darowizny już w momencie wpłaty.

Na podstawie zatem przeprowadzonych rozważań można wskazać na argumenty pozwalające uzasadnić charakter legis specialis rozwiązań ustaw wyznaniowych. Nieskuteczne są zatem próby ich zmian lub derogacji "okrężnymi drogami". Wywiązana dyskusja pozwala jednak na analizę przyjętych rozwiązań w konfrontacji z praktyką i ewolucją przepisów podatkowych, oraz na sformułowanie postulatów de lege ferenda. Proponowane rozwiązania nie zmieniają jednak sensu uregulowań, ale służą łatwiejszej realizacji zamierzeń ustawodawcy. Sama zaś instytucja takich darowizn, jako jednego ze źródeł finansowania dzieł Kościoła, powinna być rozpatrywana także w kontekście wciąż powracających projektów reformy systemu finansowania Kościoła w Polsce<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> Zob. E. Czaczkowska, *Ksiądz nie powinien być bogaty ani biedny*, "Rzeczpospolita" z dn. 26 lutego 2001 r.