

MEMORANDUM

Do: Centrum Opatrzności Bożej – Wotum Narodu – Miejsce Kultu, Pamięci Kultury

Od : Kancelaria Romanowski i Wspólnicy

Temat : Możliwość odliczania od dochodu darowizn wniesionych na rzecz Centrum Opatrzności Bożej – Wotum Narodu – Miejsce Kultu, Pamięci, Kultury przeznaczonych na cele kultu religijnego lub inne cele statutowe

Data: 18 października 2011 r.

I. Stan faktyczny

1. Centrum Opatrzności Bożej – Wotum Narodu – Miejsce Kultu, Pamięci Kultury (zwane dalej „COB”) jest organizacją kościelną Kościoła Katolickiego erygowaną przez Arcybiskupa Metropolity Warszawskiego, która na mocy rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 17 kwietnia 2008 r. zgodnie z upoważnieniem wynikającym z art. 10 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1989 r., Nr 29, poz. 154 ze zm., dalej: „ustawa o stosunku Państwa do Kościoła”) uzyskała osobowość prawną.

2. Nadrzędnym, statutowym celem COB jest ukazanie wspólnej historii i tradycji Kościoła Katolickiego oraz Narodu Polskiego w walce o wolność i niepodległość Rzeczypospolitej Polskiej i wkładu Kościoła Katolickiego w odzyskanie niepodległości (§ 7 statutu COB).

3. COB realizuje swoje cele m.in. poprzez gromadzenie zabytków i materiałów dokumentacyjnych, katalogowanie i naukowe opracowanie zgromadzonych zbiorów oraz ich zabezpieczanie i konserwację, urządzenie wystaw stałych i czasowych, inicjowanie oraz wspieranie inicjatyw społecznych, których cel i przesłanie są zbieżne z przedmiotem własnej działalności, wspieranie budowy kompleksu Świątyni Opatrzności Bożej, prowadzenie działalności charytatywnej i opiekuńczej, świadczenie pomocy społecznej, organizowanie wolontariatu, prowadzenie działalności naukowej, edukacyjnej, badawczej, propagowanie profilaktyki zdrowotnej, ochrona i promocja zdrowia (§ 8 ust. 4 statutu COB).

4. Działalność COB jest wspierana darowiznami wnoszonymi przez osoby fizyczne, których przeznaczeniem jest wsparcie budowy kompleksu Świątyni Opatrzności Bożej, a także realizacja celów, o których mowa powyżej, w tym działalności charytatywno-opiekuńczej.

II. Cel memorandum

1. Celem niniejszego memorandum jest udzielenie odpowiedzi na pytanie czy darowizny dokonywane na rzecz COB, których przeznaczeniem jest wsparcie budowy kompleksu Świątyni Opatrzności Bożej lub realizacja innych celów statutowych COB mogą zostać przez darczyńców odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 j.t., ze zm., zwanej dalej: „ustawą PIT”).

2. W związku z powyższym, rozważenia wymagają następujące zagadnienia¹:

- 1) Czy obowiązujące przepisy prawne przewidują możliwość odliczania darowizn od podstawy obliczenia podatku dochodowego?
- 2) Jakie warunki należy spełnić, aby skutecznie dokonać odliczenia kwoty darowizny od podstawy obliczenia podatku?

III. Darowizny podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym

A. Możliwość odliczania darowizn

1. O możliwości dokonywania odliczeń z tytułu przekazanych darowizn, stanowi art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT, zgodnie z którym podstawę obliczenia podatku stanowi dochód po odliczeniu kwot darowizn przekazanych na wskazane w tym przepisie cele, w wysokości dokonanej darowizny, nie więcej jednak niż do kwoty stanowiącej 6 % dochodu. Jak dodatkowo wynika z treści ust. 5 art. 26 ustawy PIT, limity dotyczą nie tylko poszczególnych darowizn, ale również ich sumy, co oznacza, że łączna kwota odliczeń darowizn przekazanych na cele wskazane w art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT także nie może przekroczyć kwoty stanowiącej 6 % dochodu.

2. Cele darowizn, do których odnosi się przepis art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy PIT to:

- 1) cele wskazane w art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, zwanej dalej „ustawą o działalności pożytku publicznego”,
- 2) cele kultu religijnego,
- 3) cele krwiodawstwa realizowanego przez honorowych dawców krwi (co nie dotyczy COB).

¹ Poniższe rozważania dotyczą stanu prawnego na dzień 18 października 2011 r.

3. Ograniczenia podmiotowe dla odliczania darowizn określa art. 25 ust. 6 ustawy PIT, w myśl którego odliczeń darowizn, nie stosuje się w przypadku darowizn dokonanych po pierwsze na rzecz osoby fizycznej, po drugie zaś na rzecz osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, jeżeli prowadzą one wymienioną w tym przepisie działalność gospodarczą, tj. działalność polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali, lub handlu tymi wyrobami.

A.1. Cele wskazane w ustawie o działalności pożytku publicznego

1. Ustawa PIT przewiduje możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych na cele wskazane w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego, którymi są w szczególności: pomoc społeczna, działalność charytatywna, podtrzymywanie tradycji narodowej, świadomości kulturowej, pielęgnowanie polskości, zadania w zakresie kultury, sztuki, nauki, edukacji, ochrony dóbr kultury i tradycji, promocja, organizacja wolontariatu, zadania z zakresu ochrony i promocji zdrowia.

2. Treść przepisu 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy PIT wskazuje ponadto, iż obdarowanym muszą być organizacje realizujące działalność pożytku publicznego, wymienione w art. 3 ust. 2 i 3 ustawy o działalności pożytku publicznego. Jak zaś wynika z treści art. 3 ust. 3 pkt 1) ustawy o działalności pożytku publicznego ***„działalność pożytku publicznego może być prowadzona także przez osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (...), jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego;”***.

3. Warto przy tym podkreślić, iż dla możliwości skorzystania z ulgi nie jest konieczne, aby organizacja miała formalny status organizacji pożytku publicznego (potwierdzony wpisem do KRS). Wystarczające jest, aby była organizacją pozarządową i prowadziła działalność w sferze pożytku publicznego. Potwierdził to w szczególności Minister Finansów w piśmie z dnia 15.04.2004 r., nr PB3/8214-108/WK/04/923, a stanowisko to zostało poparte przez doktrynę² oraz utrwalone przez organy skarbowe w wydawanych na tle powyższego przepisu interpretacjach podatkowych.³

4. Ponieważ statut COB przewiduje podejmowanie działań w zakresie zbieżnym z celami wymienionymi w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego (np. prowadzenie działalności kulturalnej, wydawniczej i wystawienniczej, prowadzenie działalności naukowej,

² Tak: A. Bartosiewicz [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki „PIT. Komentarz”, Komentarz do art. 26. LEX 2009; Podobnie: R. Kubacki „2009. Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych.”, Unimex Oficyna Wydawnicza, Wrocław 2009, s. 983.

³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 25.08.2009 r. ITPB2/415-504/09/MK.

edukacyjnej, badawczej, świadczenie pomocy społecznej, organizowanie wolontariatu, propagowanie profilaktyki zdrowotnej, ochrona i promocja zdrowia), zaś COB jest osobą prawną wskazaną w art. 3 ust. 3 tej ustawy, przekazywanie darowizn na rzecz COB z przeznaczeniem na realizację powyższych celów, podlega dyspozycji art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy PIT, a zatem darczyńca ma prawo pomniejszać podstawę opodatkowania o kwotę przekazanej darowizny, z zastrzeżeniem, że kwota odliczenia nie może przekroczyć 6% dochodu podatnika.

KONKLUZJA NR 1: Przekazywanie darowizn na rzecz COB na cele statutowe, zbieżne z celami wskazanymi w ustawie o działalności pożytku publicznego, np. na zadania w zakresie podtrzymywania świadomości kulturowej, tradycji narodowej czy też pomoc społeczną, organizację wolontariatu, promocję i ochronę zdrowia, spełnia przesłanki z art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a ustawy PIT, a zatem darowizna taka może pomniejszyć podstawę opodatkowania darczyńcy.

A.2. Cele kultu religijnego

1. W odniesieniu do darowizn przekazywanych na cele kultu religijnego, ustawa PIT – w przeciwieństwie do sytuacji przekazywania darowizn na cele wskazane w ustawie o działalności pożytku publicznego – nie określa podmiotu, na rzecz którego powinna być dokonana darowizna, a zatem uprawnienie do dokonania odliczenia związane jest wyłącznie z realizacją celu kultu religijnego, bez względu na osobę obdarowanego, z zastrzeżeniem art. 26 ust. 5 ustawy PIT (por. pkt III.A.3 powyżej).

Wymaga przy tym podkreślenia, iż ustawa PIT nie precyzuje pojęcia kultu religijnego, co powoduje konieczność odniesienia się do powszechnego rozumienia tego pojęcia, ewentualnie posiłkowania się treścią decyzji organów skarbowych czy też orzecznictwem sądów administracyjnych. Spośród orzeczeń sądów administracyjnych oraz interpretacji wydanych przez organy skarbowe dotyczących pojęcia kultu religijnego, warto przytoczyć następujące:

- 1) wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2005 r., w którym sąd zajął stanowisko, iż **„pojęcie „cele kultu religijnego” należy rozumieć jako środki przeznaczone dla kościołów, związków religijnych i kościelnych osób prawnych.”** (III Sa/WA 845/05),
- 2) wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 maja 2008 r., zgodnie z którym **„wykorzystanie darowizny na remont kaplicy będzie spełniać wymogi uczynienia jej na cele kultu religijnego”** (I Sa/GD 742/07),
- 3) interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 20 lutego 2008 r., sygn. akt IBPB2/415-464/07/AA, zgodnie z którą: **„W potocznym słowa**

*znaczeniu kult religijny oznacza zewnętrzny aspekt religijny, w odróżnieniu od teoretycznej doktryny, ogół obrzędów religijnych, całokształt czynności religijnych. **Literalna wykładnia tego pojęcia prowadzi do wniosku, że do dokonania odliczeń od dochodu darowizny na cele kultu religijnego wystarczające jest przeznaczenie środków pieniężnych na realizację zewnętrznych aspektów życia religijnego. Reasumując, darowizny na cele kultu religijnego, to środki przeznaczone między innymi na: budowę czy remont kościoła, jego wyposażenie, zakup przedmiotów liturgicznych. Adresatami tych darowizn są w szczególności: kościoły, związki religijne i kościelne osoby prawne (zakon, parafie, itp.).***”

2. Reasumując, przekazywanie przez osoby fizyczne darowizn na rzecz COB na cele związane z kultem religijnym rozumianym szeroko, tj. jako wsparcie dla wszelkich przejawów życia religijnego, będzie mieściło się w dyspozycji art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy PIT.

KONKLUZJA NR 2: Darowizny na cele kultu religijnego będące podstawą obniżenia dochodu, to wsparcie – bez względu na osobę obdarowanego – jakichkolwiek przejawów życia religijnego.

B. Przepisy szczególne odnoszące się do COB

1. Z uwagi na szczególny status COB będącej kościelną osobą prawną, należy dodatkowo dokonać analizy przepisów szczególnych jakimi są przepisy ustawy o stosunku Państwa do Kościoła. Zgodnie z art. 55 ust. 7 tejże ustawy „**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.**”

2. Z przepisów ustawy o stosunku Państwa do Kościoła wynika zatem, że darowizna może zostać odliczona w całości (bez limitów jakie wprowadza ustawa PIT), jeżeli jest przekazana na cele charytatywno-opiekuńcze, a COB przedstawi darczyńcy pokwitowanie odbioru oraz – w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny – sprawozdanie o przeznaczeniu jej na tę działalność.

3. Należy zwrócić uwagę, że kwestia możliwości odliczania bez limitów darowizn przekazywanych na rzecz kościelnych osób prawnych w trybie art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła nie zawsze była interpretowana jednolicie. Jednakże po zajęciu przez Naczelną Sąd Administracyjny⁴ działający w pełnym składzie, stanowiska, zgodnie z którym przepis art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła jest przepisem

⁴ Uchwała NSA z dnia 14.03.2005 r., FPS 5/04, LEX nr 143465.

szczególnym w stosunku do regulacji ustaw podatkowych, umożliwiającym odliczanie darowizn przekazywanych na cele charytatywno-opiekuńcze w pełnej wysokości, orzecznictwo sądów administracyjnych oraz decyzje organów podatkowych utrwaliły powyższą zasadę.⁵

KONKLUZJA NR 3: Darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze przekazane na rzeczy kościelnych osób prawnych, pomniejszają podstawę opodatkowania w pełnej wysokości przekazanej darowizny.

IV. Warunki konieczne do pomniejszenia dochodu o kwotę darowizny

1. W celu prawidłowego odliczenia dokonanej przez darczyńcę darowizny na podstawie ustawy PIT (tj. w związku z przekazaniem jej na cele kultu religijnego albo na cele statutowe COB zbieżne z celami ustawy o działalności pożytku publicznego), konieczne jest udokumentowanie faktu przekazania takiej darowizny dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna dokumentem (np. umową darowizny), z którego wynikają dane identyfikujące darczyńcę oraz wartość tej darowizny, wraz z oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu.

2. W odniesieniu natomiast do darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze, o których mowa w ustawie o stosunku Państwa do Kościoła, w celu dokonania odliczenia całej kwoty darowizny od podstawy opodatkowania, konieczne jest posiadanie oświadczenia obdarowanego o przyjęciu darowizny (pokwitowania), a także sprawozdania dotyczącego jej przeznaczenia, przy czym sprawozdanie podatnik powinien otrzymać w terminie dwóch lat od przekazania darowizny. Przepis nie określa wprost warunków jakie powinno spełniać sprawozdanie przygotowane przez obdarowanego, jednakże należy podkreślić, iż powinno ono odznaczać się takim stopniem szczegółowości, który umożliwi w postępowaniu podatkowym weryfikację jego zgodności ze stanem faktycznym – odnoszącym się do realizacji celu darowizny, zatem powinno obejmować szczegółowe dane w sprawie faktycznego wydatkowania kwot darowizn na działalność charytatywno-opiekuńczą (w szczególności kiedy, komu oraz jaką kwotę wydatkowano).⁶ Nie jest zatem wystarczające ogólne wskazanie w sprawozdaniu celu, na jaki przeznaczono darowiznę, poprzez ogólne wskazanie: „na cele charytatywno-opiekuńcze”.

Należy zaznaczyć, że przepis nie określa momentu, w którym podatnik powinien otrzymać pokwitowanie odbioru darowizny, jednakże wskazane jest aby dysponował nim w chwili dokonywania odliczenia, natomiast sprawozdaniem dotyczącym jej przeznaczenia,

⁵ Wyrok NSA z dnia 31.05.2005 r., FSK 1808/04, LEX nr 154522; Wyrok NSA z 10.12.2009 r., II FSK 1153/08, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.orzeczenia.nsa.gov.pl; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22.11.2007 r., IPPB2/415-189/07-2/SR.

⁶ Por. wyrok NSA z dnia 3.11.2009 r., II FSK 858/09; Tak też WSA w Warszawie w wyroku z dnia 22.06.2009 r., VIII SA/Wa 23/09, Lex nr 511291.

przedstawionym przez kościelną osobę prawną – powinien dysponować najpóźniej w dacie następującej dwa lata od dnia przekazania darowizny.⁷

3. Zarówno w stosunku do darowizn na cele kultu religijnego lub cele wskazane w ustawie o działalności pożytku publicznego, jak i cele charytatywno-opiekuńcze realizowane przez kościelne osoby prawne, podatnik chcący dokonać odliczenia darowizny od dochodu zobowiązany jest do złożenia zeznania wskazującego kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę i adres. Zeznanie, o którym mowa należy złożyć wraz z deklaracją roczną dotyczącą rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, przy czym skorzystanie z ulgi polegającej na odliczeniu darowizny powinno zostać wykazane dodatkowym załącznikiem PIT/O. Obowiązek ten dotyczy podatników składających zeznanie PIT-36 albo PIT-37. W przypadku dochodów objętych innymi zeznaniami rocznymi (np. PIT-36L) nie jest bowiem możliwe skorzystanie z ulg podatkowych.

KONKLUZJA NR 4: Łączna kwota odliczenia z tytułu darowizny na cele wskazane w ustawie o działalności pożytku publicznego jak i na cele kultu religijnego nie może przekroczyć 6% dochodu, natomiast darowizna na cele charytatywno-opiekuńcze dokonana na rzecz kościelnej osoby prawnej pomniejsza dochód do pełnej wysokości darowizny. W celu odliczenia konieczne jest udokumentowanie darowizny dowodem wpłaty na rachunek obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna dokumentem (np. umową darowizny), z którego wynikają dane identyfikujące darczyńcę oraz wartość tej darowizny, i który zawiera oświadczenie obdarowanego o jej przyjęciu. W przypadku darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze warunkiem jest przedstawienie oświadczenia obdarowanego o otrzymaniu darowizny oraz – w ciągu dwóch lat od jej przekazania – sprawozdania dotyczącego przeznaczenia darowizny.

KONKLUZJA NR 5: Skorzystanie z ulgi podatkowej związanej z przekazaniem darowizny należy wykazać składając zeznanie roczne (PIT-36 albo PIT-37) wraz z załącznikiem PIT/O.

V. Wnioski

1. Przekazywanie darowizn na rzecz COB na cele statutowe, zbieżne z celami wskazanymi w ustawie o działalności pożytku publicznego, np. na zadania w zakresie podtrzymywania świadomości kulturowej, tradycji narodowej czy też pomoc społeczną, organizację wolontariatu, promocję i ochronę zdrowia, spełnia przesłanki z art. 26 ust. 1 pkt 9

⁷ Tak Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z dnia 10 czerwca 2009 r., ILPB1/415-349/09-2/AK.

lit. a ustawy PIT, a zatem darowizna taka może pomniejszyć podstawę opodatkowania darczyńcy.

2. Darowizny na cele kultu religijnego będące podstawą obniżenia dochodu, to wsparcie – bez względu na osobę obdarowanego – jakichkolwiek przejawów życia religijnego.

3. Darowizny na cele charytatywno-opiekuńcze przekazane na rzeczy kościelnych osób prawnych, pomniejszają podstawę opodatkowania w pełnej wysokości przekazanej darowizny.

4. Łączna kwota odliczenia z tytułu darowizny na cele wskazane w ustawie o działalności pożytku publicznego jak i na cele kultu religijnego nie może przekroczyć 6% dochodu, natomiast darowizna na cele charytatywno-opiekuńcze dokonana na rzecz kościelnej osoby prawnej pomniejsza dochód do pełnej wysokości darowizny. W celu odliczenia konieczne jest udokumentowanie darowizny dowodem wpłaty na rachunek obdarowanego, a w przypadku darowizny innej niż pieniężna dokumentem (np. umową darowizny), z którego wynikają dane identyfikujące darczyńcę oraz wartość tej darowizny, i który zawiera oświadczenie obdarowanego o jej przyjęciu. W przypadku darowizn na cele charytatywno-opiekuńcze warunkiem jest przedstawienie oświadczenia obdarowanego o otrzymaniu darowizny oraz – w ciągu dwóch lat od jej przekazania – sprawozdania dotyczącego przeznaczenia darowizny.

5. Skorzystanie z ulgi podatkowej związanej z przekazaniem darowizny należy wykazać składając zeznanie roczne (PIT-36 albo PIT-37) wraz z załącznikiem PIT/O.