

# Paweł Klimek

## Elementy zapobiegające nadmiernym odliczeniom darowizn na gruncie podatków dochodowych w ostatniej dekadzie XX wieku a w pierwszej dekadzie XXI wieku

### 1. Wstęp

Jednym z wydatków, o które można zredukować podstawę opodatkowania podatku dochodowego od osób fizycznych lub podstawę podatku dochodowego od osób prawnych są dokonane darowizny<sup>1</sup>. Zgodnie z art. 888 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny<sup>2</sup> najistotniejszym elementem umowy darowizny jest jej nieodpłatny charakter, czyli brak zwrotnego przysporzenia darczyńcy korzyści kosztem majątku obdarowanego<sup>3</sup>.

W razie odliczenia darowizny od podstawy opodatkowania a następnie jej zwrotu należy stwierdzić, że darowizna taka została odliczona bez podstawy prawnej. Podobna sytuacja miałaby miejsce gdyby odliczona darowizna przyjęła formę odpłatności za świadczenie uzyskane np. od organizacji pożytku publicznego. Wówczas, oprócz braku podstawy prawnej odliczenia, skutki podatkowe będzie wywodzić się dla czynności dokonanej pod pozorem darowizny<sup>4</sup> zgodnie z art. 199a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> Art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 149, poz. 996, ze zm.); art. 18 ust. 1 pkt 1 oraz 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, ze zm.).

<sup>2</sup> Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm., zwanej dalej kodeksem cywilnym.

<sup>3</sup> Zob. J. Marciniuk, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2010*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 939.

<sup>4</sup> Z punktu widzenia prawa cywilnego zgodnie z art. 83 § 1 kodeksu cywilnego nieważne jest oświadczenie woli złożone stronie dla pozorów. Należy też zaznaczyć, że obowiązek świadczenia niebędący zobowiązaniem może wynikać z obowiązku nałożonego na obdarowanego przez darczyńcę. Zgodnie z art. 189<sup>1</sup> ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.) organ podatkowy ma prawo wniesienia powództwa do sądu cywilnego, jak i wstąpienia do toczącego się postępowania, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

<sup>5</sup> T.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm., zwanej dalej Ordynacją.

Ponadto, jeżeli w związku ze zgromadzonym materiałem dowodowym organ podatkowy ma wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, ustalenia tego winien dokonać sąd powszechny<sup>6</sup>. Trzeba jednak pamiętać, że w przypadku braku wątpliwości organ podatkowy dokonuje ustalenia treści czynności prawnej uwzględniając zgodny zamiar stron i cel czynności<sup>7</sup>.

Fakt odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn dokonanych bez podstawy prawnej oraz darowizn pozornych wiąże się z możliwością podlegania odpowiedzialności karno-skarbowej za dokonanie czynu oszustwa podatkowego<sup>8</sup>. Przy czym „przestępstwa i wykroczenia podatkowe (...) nie mają bytu samodzielnego i są prawie zawsze związane z naruszeniem przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych, ustaw dotyczących poszczególnych podatków lub przepisów wykonawczych wydanych na ich podstawie”<sup>9</sup>. Dlatego też odpowiedzialność karno-skarbowa może wystąpić wyłącznie, jeżeli omówione zachowania prowadzą do uszczuplenia należności Skarbu Państwa poprzez wyłudzenie zwrotu pozornie nadpłaconego podatku<sup>10</sup>. Odpowiedzialności takiej może podlegać wyłącznie podatnik<sup>11</sup>, nigdy osoba obdarowana.

Dlatego też ze względu na fizyczne ograniczenia w zakresie kontroli samoobliczenia dokonywanej przez organy podatkowe na gruncie ustaw o podatkach dochodowych występuje kilka elementów o charakterze materialnym i proceduralnym mających zapobiegać wspomnianym zachowaniom podatników. Elementy te rozwijały się stopniowo w ostatniej dekadzie XX wieku i pierwszej dekadzie XXI wieku.

<sup>6</sup> Art. 199a § 3 Ordynacji.

<sup>7</sup> Art. 199a § 1 Ordynacji.

<sup>8</sup> Art. 56 ustawy z dnia 10 września 1999 r. kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 756, ze zm.); zwanej dalej kodeksem karnym skarbowym.

<sup>9</sup> W. Wójtowicz, *Przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, „Monitor Podatkowy” z 1995 r., nr 1, s. 1.

<sup>10</sup> Zob. szerzej o przestępstwie oszustwa podatkowego: D. Gaca, *Odpowiedzialność karna skarbową za przestępstwo oszustwa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” z 2010 r., nr 9, s. 28.

<sup>11</sup> Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 9 § 3 kodeksu karnego skarbowego, zarówno w przypadku osoby prawnej jak i w przypadku osoby fizycznej, jak sprawca odpowiada także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną. Warto przy tym zaznaczyć, że odpowiedzialność posiłkową w postaci grzywny może także ponieść osoba, która odniosła lub mogła odnieść z popełnionego przestępstwa jakąkolwiek korzyść majątkową a której sprawy jako pełnomocnik, zarządca lub pracownik prowadził sprawca (art. 24 § 1 kodeksu karnego skarbowego).

## 2. Elementy prewencyjne w ostatniej dekadzie XX wieku

W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych pierwotnie elementy prewencyjne zostały uregulowane w art. 26 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>12</sup> poprzez ograniczenie celów, na które można było dokonywać darowizn efektywnych podatkowo. Cele te zostały jednak ujęte szerzej niż ma to miejsce obecnie (m.in. jako cele: naukowe, oświatowe, kulturalne, kultu religijnego, kultury fizycznej, ochrony środowiska, dobroczynne, ochrony zdrowia, pomocy społecznej, a także rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów). Z kręgu podmiotów na rzecz których można było dokonać darowizny efektywnej podatkowo wykluczono osoby fizyczne, prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, które realizowały powyższe cele w ramach działalności gospodarczej, a także osoby fizyczne gdyby wspomniane darowizny stanowiły ich osobisty przychód. Ograniczono także możliwość odliczeń z tytułu takich darowizn do 10% dochodu podatnika. Ponadto w art. 26 ust. 6 zawarto niezwykle ogólną normę, iż dokonanie darowizny ustala się na podstawie dokumentu stwierdzającego jej poniesienie. Od 1992 r. wspomniany krąg celów uległ rozszerzeniu m.in. o cele wspierania inicjatyw społecznych w zakresie budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi<sup>13</sup>.

Na podstawie art. 1 ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw<sup>14</sup> zasady odliczania wydatków w formie darowizn zostały zreformowane. W efekcie podzielono wspomniane cele na dwie grupy, w ramach których określono maksymalną granicę odliczeń na poziomie 15% albo 10% dochodów podatnika<sup>15</sup>, ustanawiając jednocześnie górną granicę dla sumy odliczeń z tytułu darowizn na poziomie 15% dochodów podatnika<sup>16</sup>. Ponadto wyłączono możliwość dokonywania darowizn efektywnych podatkowo na rzecz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskie-

<sup>12</sup> Dz. U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350.

<sup>13</sup> Zmiany z 1992 r. zostały wprowadzone na podstawie art. 35 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz. U. Nr 21, poz. 86).

<sup>14</sup> Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.

<sup>15</sup> Art. 26 ust. 1 pkt 1 lit a i b w brzmieniu wprowadzonym wspomnianą wyżej ustawą.

<sup>16</sup> Art. 26 ust. 1a w brzmieniu wprowadzonym wspomnianą wyżej ustawą.

go, 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.

Regulacja z 1994 r. spowodowała możliwość odliczania darowizn dokonywanych pomiędzy osobami fizycznymi, nawet jeżeli stanowiły one ich osobisty przychód. W efekcie regulacje te uszczupliły dochody budżetu państwa o 0,9 miliarda złotych w 1995 r. i 1,9 miliarda złotych w 1996 r.<sup>17</sup>. Dlatego też od 1997 r. nie można dokonywać darowizn efektywnych podatkowo na rzecz osób fizycznych<sup>18</sup>.

W zakresie podatku dochodowego od osób prawnych pierwotnie elementy prewencyjne zostały uregulowane w art. 18 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>19</sup> i kształtowały się identycznie do stanu prawnego występującego w 1992 r. na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>20</sup>. Z uwagi na obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych przez osoby prawne<sup>21</sup> nie określono jednak dodatkowych wymogów dokumentacyjnych w zakresie darowizn. W 1993 r. wprowadzono na gruncie art. 18 ust. 1a zasadę analogiczną do art. 26 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w zakresie zaliczenia do wysokości darowizny podatku od towarów i usług)<sup>22</sup>. Na podstawie art. 2 ustawy z dnia 2 grudnia 1994 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw<sup>23</sup> wspomniana reforma podatku dochodowego od osób fizycznych objęła także podatek dochodowy od osób prawnych w identycznym zakresie jak podatek dochodowy od osób fizycznych (podzielono cele na dwa rodzaje, ustanawiając odrębne granice maksymalnych odliczeń na poziomie 10% albo 15% dochodu i wprowadzono granicę ogólną na poziomie 15% dochodu, a także ograniczono krąg podmiotów, na rzecz których można było dokonywać darowizn, dając jednocześnie możliwość odliczania darowizn przekazanych

<sup>17</sup> P. Skwirowski, *PIT 2009: Ulga za darowizny*, „Gazeta Wyborcza” z dnia 20 września 2009 r. – wydanie internetowe ([http://wyborcza.biz/pity/1,110694,7446162,PIT\\_2009\\_Ulga\\_za\\_darowizny.html](http://wyborcza.biz/pity/1,110694,7446162,PIT_2009_Ulga_za_darowizny.html)).

<sup>18</sup> Art. 26 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 137, poz. 638).

<sup>19</sup> Dz. U. z 1992 r. Nr 21, poz. 86.

<sup>20</sup> Zob. przypis 13.

<sup>21</sup> Art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>22</sup> Art. 1 ustawy o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 28, poz. 127).

<sup>23</sup> Dz. U. z 1995 r. Nr 5, poz. 25.

osobom fizycznych nawet jeżeli stanowiły ich osobisty przychód). W 1996 r. ograniczono krąg obdarowanych o osoby fizyczne pozostające w powiązaniu z osobą prawną (m.in. z uwagi na branie udziału w jej zarządzaniu)<sup>24</sup>, a w 1997 r. całkowicie uniemożliwiono odliczanie darowizn dokonywanych na rzecz osób fizycznych<sup>25</sup>.

### 3. Elementy prewencyjne w pierwszej dekadzie XXI wieku

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych od 2002 r. dokonanie darowizny pieniężnej należało poświadczyć dowodem wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego<sup>26</sup>. Natomiast, od 2004 r. obowiązki dokumentacyjne rozszerzono na darowizny niepieniężne – o dokument poświadczający wartość darowizny i jej przyjęcie przez obdarowanego, a ponadto zmieniono górną granicę odliczenia dla sumy darowizn na stałą kwotę w wysokości 350 zł. Ograniczono również krąg celów na które mogła zostać przekazana darowizna do celów na rzecz kultu religijnego lub realizowanych przez organizacje pożytku publicznego. Wprowadzono odpowiednie stosowanie procedury określonej w art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>27</sup> odnośnie wartości darowizny niepieniężnej opodatkowanej podatkiem od towarów i usług<sup>28</sup>.

W 2005 r. powrócono do procentowego określenia górnej granicy darowizn podlegających odliczeniu jak i ich sumy (6% dochodu), a także zwiększono obowiązki dokumentacyjne podatnika zobowiązując go do poinformowania urzędu skarbowego o zwrocie dokonanej darowizny w terminie miesiąca od dokonania

<sup>24</sup> Art. 18 ust. 1a w brzmieniu zmienionym art. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 142, poz. 704).

<sup>25</sup> Art. 18 ust. 1a w brzmieniu zmienionym art. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 137, poz. 639).

<sup>26</sup> Art. 26 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 21 listopada 2001 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 134, poz. 1509).

<sup>27</sup> Dotyczącej ustalania wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych albo innych rzeczy.

<sup>28</sup> Zmiany z 2004 r. znalazły wyraz w art. 26 ust. 1 pkt 9, ust. 5, ust. 6, ust. 6a, ust. 6b, ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu wprowadzonym art. 7 ustawy z dnia 24 kwietnia 2004 r. Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 874) oraz art. 1 ustawy z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956).

zwrotu, oraz zobligowano do podawania w deklaracji danych pozwalających na identyfikację obdarowanego (w szczególności nazwę i adres)<sup>29</sup>.

W 2006 r. rozszerzono obowiązki dokumentacyjne podatników w zakresie przekazu bankowego i oświadczenia obdarowanego o przyjęciu darowizny na darowizny odliczane na podstawie pozostałych ustaw (regulujących odliczenia darowizn na rzecz działalności charytatywno-opiekuńczej kościołów)<sup>30</sup>. Ostatnie zmiany miały miejsce w 2007 r., rozszerzono wówczas krąg celów na które mogą być dokonywane darowizny o cele krwiodawstwa realizowane przez honorowych dawców krwi w wysokości ekwiwalentu za oddaną krew, ograniczając jednocześnie ich obowiązki dokumentacyjne o obowiązek poświadczania wartości oddanej krwi i sprowadzając je wyłącznie do oświadczenia obdarowanego o przyjęciu darowizny. Umożliwiono także odliczenie darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego równoważnym organizacjom działającym na podstawie regulacji pozostałych państw Unii Europejskiej, przy zachowaniu dodatkowych warunków dokumentacyjnych opisanych dalej<sup>31</sup>.

Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych od 2004 r. wprowadzono dodatkowe wymogi dokumentacyjne dotyczące osób prawnych (pomimo ich obowiązków księgowych). Dla dokonania przez nie efektywnej podatkowo darowizny wymagano poświadczania obdarowanego o jej przyjęciu, a jeżeli przyjmowała ona formę pieniężną także poświadczania dowodem wpłaty na rachunek bankowy albo dokumentem z którego wynikała wartość darowizny jeżeli przyjmowała formę niepieniężną. Ponadto ograniczono krąg celów do realizowanych przez organizacje pożytku publicznego oraz kultu religijnego, a także ograniczono limit możliwych do dokonania darowizn do 10%<sup>32</sup>. Od 2005 r. określono obowiązki w zakresie deklaracji i informacji składanych przez podmioty otrzymujące

<sup>29</sup> Art. 26 ust. 1 pkt 9, ust. 5, ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 263, poz. 2619).

<sup>30</sup> Art. 26 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu wprowadzonym art. 6 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199).

<sup>31</sup> Zmiany z 2007 r. znalazły wyraz w art. 26 ust. 1 pkt 9 lit a, ust. 6a, ust. 6e, ust. 7 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu wprowadzonym art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588).

<sup>32</sup> Zmiany z 2004 r. znalazły wyraz w art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7, ust. 1a, ust. 1b, ust. 1c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu wprowadzonym art. 1 i 5 ustawy z dnia 11 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1957) oraz art. 9 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 874).

darowizny od osób prawnych, a także zobligowano podatników do wskazywania w deklaracji kwoty przekazanej darowizny, kwoty dokonanego odliczenia oraz danych pozwalających na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej<sup>33</sup>.

W 2006 r. obowiązki dokumentacyjne w zakresie dowodu wpłaty na rachunek bankowy bądź dokumentu poświadczającego wartość dokonanej darowizny oraz oświadczenia o jej przyjęciu, a także obowiązki składania deklaracji lub informacji, rozszerzono na darowizny dokonywane na podstawie innych ustaw<sup>34</sup>. Od 2007 r. umożliwiono odliczanie darowizn dokonanych na równorzędne organizacje pożytku publicznego z pozostałych państw Unii Europejskiej na zasadach analogicznych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>35</sup>.

#### 4. Elementy prewencyjne na tle uregulowań współczesnych

Pierwszym z trzech podstawowych elementów o charakterze materialnym zapobiegających nadmiernym odliczeniom darowizn jest ograniczenie kręgu celów na jakie mogą one zostać przekazane. Obecnie art. 26 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych umożliwia podatnikom obniżenie podstawy opodatkowania, jedynie o darowizny przekazane na cele:

1. realizowane przez organizacje pożytku publicznego<sup>36</sup> (np. stowarzyszenia, fundacje),
2. kultu religijnego,
3. krwiodawstwa w wysokości ekwiwalentu za pobraną krew.

Zgodnie zaś z art. 18 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych podatek ma prawo odliczenia od podstawy opodatkowania darowizn przekazanych na cele:

<sup>33</sup> Art. 18 ust. 1e, ust. 1f, ust. 1g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzone art. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 254, poz. 2533).

<sup>34</sup> Art. 18 ust. 1c oraz ust. 1i w brzmieniu wprowadzonym art. 7 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199).

<sup>35</sup> Art. 18 ust. 1j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzony art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 217, poz. 1589).

<sup>36</sup> Art. 3 w związku z art. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536).

1. realizowane przez organizacje pożytku publicznego,
2. kultu religijnego.

O ile należałoby przyjąć, że pierwsze ograniczenie ma charakter przedmiotowy, o tyle jego rozwinięciem jest drugi element, który zawęży krąg podmiotów mogących otrzymać darowiznę podlegającą odliczeniu. W przypadku obu podatków darowizn podlegających odliczeniu otrzymać nie mogą<sup>37</sup>:

1. osoby fizyczne,
2. osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej jeżeli prowadzą działalność gospodarczą w zakresie wytwórstwa lub handlu wyrobami przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, pozostałymi wyrobami alkoholowymi o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobami z metali szlachetnych.

Trzecim elementem jest maksymalna granica sumy odliczeń z tytułu darowizn, która wynosi 6% dochodu w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>38</sup> i 10% w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych<sup>39</sup>.

Podsumowując, ustawodawca ogranicza możliwość dokonywania darowizn poprzez zawężenie celów i kręgu podmiotów, na które i którym mogą one zostać przekazane do darzonych szczególnym zaufaniem społecznym oraz wprowadza najskuteczniejszy element prewencyjny w postaci górnych granic odliczenia.

Zawężenie kręgu podmiotów, które mogą otrzymywać darowizny podlegające odliczeniu, a także fakt coraz częstszego zakładania w Polsce fundacji przez korporacyjne osoby prawne<sup>40</sup> skłaniają do refleksji, iż czyn oszustwa podatkowego w postaci odliczenia pozornych darowizn od podstaw opodatkowania podatków dochodowych należy uznać za przestępstwa tzw. białego kołnierzyka, a w warunkach Polski także „białej koloratki” o czym dalej.

<sup>37</sup> Art. 26 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 18 ust. 1a pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>38</sup> Zbędne jest określenie maksymalnej granicy darowizn dokonywanych z osobna w art. 26 ust. 1 pkt 9 na takim samym poziomie jak później wszystkich łącznie w art. 26 ust. 5.

<sup>39</sup> Art. 18 ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>40</sup> P. Klimek, *Możliwość odliczenia 1% podatku dochodowego na rzecz fundacji korporacyjnych i społecznych*, „Edukacja Prawnicza” 2011, nr 5: Dodatek specjalny: Klinika – Czasopismo Fundacji Uniwersyteckich Poradni Prawnych, nr 10, s. 21-23.



Głównym problemem w zakresie tych czynów, jest fakt iż „nie podlegają one uwzględnieniu w oficjalnych statystykach, które mogą służyć jako podstawa do dyskusji nad problemem przestępczości. (...) Sięgnięcie zaś do danych zarejestrowanych przez wyspecjalizowane organy ścigania (często nie przedstawianych publicznie) może służyć głównie jako źródło wiedzy o metodach kontroli zjawiska a nie tego na ile zjawisko jest kontrolowane”<sup>41</sup>. Z powyższymi zastrzeżeniami należy zwrócić uwagę na odpowiedź Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację poselską nr 17951 posła Jana Widackiego z dnia 1 września 2010<sup>42</sup>, w związku z którą należy stwierdzić, że w latach 2005–2010 organy kontroli skarbowej przeprowadziły 64 postępowania kontrolne w zakresie darowizn przeznaczanych na cele charytatywno-opiekuńcze realizowane przez kościelne osoby prawne z czego nieprawidłowości wykazało 18. Z zagadnieniem tym ściśle wiąże się możliwość dokonywania darowizn podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania poza ustawami o podatkach dochodowych.

## 5. Możliwość odliczenia darowizn poza ustawami o podatkach dochodowych a element prewencyjny w postaci obowiązku dokumentacji

Zgodnie z art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej<sup>43</sup> podstawę opodatkowania w podatkach dochodowych obniża się o darowizny przekazywane na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą i darowizny te nie podlegają ograniczeniu limitami 6% i 10% dochodów podatnika<sup>44</sup>. Kościelnymi osobami prawnymi są m. in. Caritas krajowy i diecezjalny, metropolie, archidiecezje, diecezje, administratury apostołskie, parafie, kościoły rektoralne oraz Papieskie Dzieła Misyjne<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> D. Nelken, *White-Collar Crime*, [w:] *The Oxford Handbook of Criminology*, Oxford University Press, Oxford 1997, s. 891.

<sup>42</sup> Por. [http://www.podatki.biz/artykuly/14\\_12166.htm](http://www.podatki.biz/artykuly/14_12166.htm)

<sup>43</sup> Dz. U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154, ze zm.; zwanej dalej ustawą o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego.

<sup>44</sup> Należy zauważyć, że możliwość odliczenia darowizn przekazywanych na działalność charytatywno-opiekuńczą nie dotyczy wyłącznie Kościoła Katolickiego w obrządku łacińskim, ale także innych kościołów (w tym m.in. Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego czy Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej), za wyjątkiem m.in. gmin żydowskich. Do wniosku takiego prowadzi analiza ustaw regulujących stosunki pomiędzy Państwem a poszczególnymi kościołami analogicznych do ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego.

<sup>45</sup> Art. 38 w związku z art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego.

Zgodnie z art. 55 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego warunkiem udzielenia kościelnej osobie prawnej relewantnej darowizny jest przedstawienie przez nią darczyńcy pokwitowania odbioru oraz - w okresie dwóch lat od dnia przekazania darowizny - sprawozdania o przeznaczeniu jej na tę działalność. Jednakże w myśl art. 26 ust. 6d w związku z ust. 7 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych darowizna taka musi być również udokumentowana dowodem wpłaty na rachunek bankowy. Należy przy tym zaznaczyć, że powyższy przepis wszedł w życie już 1 stycznia 2006 r.<sup>46</sup> a jego znaczenie 5 marca 2010 r. potwierdził wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>47</sup> kończąc spory co do tego czy art. 55 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego jest regulacją szczególną do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>48</sup>, zaprzeczając możliwości stosowania zasady *lex specialis derogat legi generali* w tym zakresie.

Odpowiednikiem art. 26 ust. 6d w związku z ust. 7 na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest art. 18 ust. 1c. Oba ich brzmienia zostały wprowadzone na mocy tej samej ustawy i w tym samym celu. Dlatego też powyższy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego należy uznać za aktualny na gruncie obu podatków dochodowych.

Podsumowując, w razie dokonania darowizny, która podlega odliczeniu podatnik zawsze ma obowiązek jej udokumentowania dowodem wpłaty na rachunek bankowy albo dokumentem, z którego wynika jej wartość w przypadku darowizny niepieniężnej, a także oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu, z tym że zastrzeżenia te nie odnoszą skutku do darowizn przekazywanych na cele krwiodawstwa<sup>49</sup>.

## 6. Pozostałe obowiązki dokumentacyjne osób fizycznych i osób prawnych

Art. 26 ust. 6b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi, że w deklaracji podatkowej podatnik winien uwzględnić kwotę przekazanej da-

<sup>46</sup> Na mocy art. 6 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 153, poz. 1199, ze zm.).

<sup>47</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 marca 2010 r. (II FSK 1735/2008), LexPolonica nr 2248295.

<sup>48</sup> Zdanie odmienne - J. Marciniuk, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2010*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 944.

<sup>49</sup> Art. 26 ust. 7 pkt 2. Wiąże się to z faktem, iż na cele krwiodawstwa faktycznie darowizną może być wyłącznie ekwiwalent za oddaną krew.

rowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego w szczególności jego nazwę i adres<sup>50</sup>.

Dane jakie musi uwzględnić podatnik podatku dochodowego od osób prawnych są uregulowane w art. 18 ust. 1g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Przy czym należy zauważyć, że zakres ich jest szerszy jak w przypadku osób fizycznych. Obejmują one: kwotę przekazanej darowizny, kwotę dokonanego odliczenia oraz dane pozwalające na identyfikację obdarowanego, w szczególności jego nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej lub numer uzyskany w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym obdarowany ma siedzibę, służący identyfikacji dla celów podatkowych<sup>51</sup>.

Ponadto na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych występuje system informowania organów podatkowych o darowiznach otrzymanych przez organizacje pożytku publicznego, jeżeli podlegają one odliczeniu na gruncie podatków dochodowych przez darczyńców. Organizacje pożytku publicznego można podzielić na składające roczne zeznanie podatkowe<sup>52</sup> i nie składające rocznego zeznania podatkowego<sup>53</sup>. Mimo to obowiązki informacyjne tychże podatników kształtują się jednolicie, z tym że w przypadku pierwszych przyjmują postać zeznania, a w przypadku drugich informacji przekazywanej organom podatkowym. Zarówno zeznanie jak i informacja są składane na formularzu CIT-D<sup>54</sup>, podlegającym złożeniu do końca marca, na którym:

1. wyodrębnia się kwotę darowizn z ogółu przychodów,
2. wskazuje cel, na który podlegały przeznaczeniu,
3. a przede wszystkim wskazuje darczyńcę - osobę prawną wraz z jej adresem, która przekazała na rzecz organizacji jednorazowo co najmniej 15 000 zł lub łącznie co najmniej 35 000 zł.

<sup>50</sup> Dane te podlegają uwzględnieniu w części D formularza PIT/O.

<sup>51</sup> Dane te podlegają uwzględnieniu w formularzu CIT-8/O.

<sup>52</sup> Art. 18 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>53</sup> Art. 18 ust. 1f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Do grupy tej należą więc kościelne osoby prawne realizujące działalność charytatywną (art. 27 ust. 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

<sup>54</sup> Art. 28a pkt 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w związku z § 1 pkt 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie określenia wzorów deklaracji, zeznania, oświadczenia oraz informacji podatkowych obowiązujących w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. Nr 243, poz. 1761, ze zm.).

Ponadto należy zauważyć, że oprócz tych obowiązków organizacje pożytku publicznego są zobligowane do końca marca udostępnić do publicznej wiadomości, poprzez publikację w Internecie, środkach masowego przekazu lub wyłożenie dla zainteresowanych w pomieszczeniach ogólnie dostępnych informacji ujętych w pkt. 1–3 i o fakcie tym zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego, chyba że ich dochód za dany rok podatkowy nie przekracza kwoty 20 000 zł.

Zgodnie z art. 26 ust. 6c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik ma obowiązek poinformowania urzędu skarbowego o zwrocie darowizny w terminie miesiąca od dnia dokonania zwrotu. Warto jednocześnie zaznaczyć, że w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak podobnej regulacji. Jeżeli zważyć na konsekwencje karno-skarbowe nie zrealizowania powyższego obowiązku to należy stwierdzić, że nie podlega on penalizacji<sup>55</sup>. Brak też jakiegokolwiek innej sankcji w przypadku niezrealizowania tego obowiązku.

## 7. Darowizna jako koszt albo wydatek a wartość darowizny

Zasadniczo darowizny nie mogą zostać uwzględnione jako koszt uzyskania przychodu lecz mogą podlegać uwzględnieniu jako wydatek obniżający podstawę opodatkowania. Wyjątkowo podatnik ma możliwość uwzględnienia jako kosztów darowizn dokonanych na rzecz organizacji pożytku publicznego na ich działalność charytatywną w wysokości kosztów wyprodukowania lub ceny nabycia produktów spożywczych, a ponadto w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych uwzględnienia jako kosztów przede wszystkim darowizn pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę kapitałową. Jeżeli jednak darowizny takie podlegają uwzględnieniu jako koszty nie mogą podlegać odliczeniu od podstawy opodatkowania jako wydatki<sup>56</sup>.

Gdyby podatnicy zawyżyli wartość darowizny opodatkowanej podatkiem od towarów i usług może ona być kwestionowana przez organ podatkowy<sup>57</sup> w opar-

<sup>55</sup> Art. 54 i 56 kodeksu karnego skarbowego oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 grudnia 2005 r. (IV KK 122/05), OSNKW z 2006, nr 2, poz. 19.

<sup>56</sup> Art. 26 ust. 6f ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 18 ust. 1k ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>57</sup> Art. 26 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 18 ust 1b ustawy o podatku docho-

ciu o procedurę ujętą w art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: organ wzywa wówczas darczyńcę do zmiany wartości darowizny na jej wartość rynkową (przy jednoczesnym braku obowiązku zasugerowania jej wysokości) przy czym w razie nieudzielenia przez darczyńcę odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33% od wartości darowizny, koszty opinii biegłego ponosi darczyńca. Kwestionowanie wartości darowizny pieniężnej może mieć miejsce wyłącznie w przypadku darowizn w walutach obcych niewłaściwie przeliczonych na złote<sup>58</sup>.

## 8. Dodatkowe ograniczenia możliwości dokonywania darowizn na rzecz europejskich organizacji pożytku publicznego

Art. 26 ust. 6e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 18 ust. 1j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są reperkusją art. 63 (dotyczącego zasady swobody przepływu kapitału) i art. 65 ust. 1 (ustanawiającego wyjątki od tej zasady w zakresie prawa podatkowego) traktatu z dnia 13 grudnia 2007 r. o funkcjonowaniu Unii Europejskiej<sup>59</sup> i dyrektywy Rady z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG<sup>60</sup>. Oprócz tego regułą dotyczącą możliwości odliczeń darowizn na rzecz organizacji pożytku publicznego państw, które przyjęły *acquis communautaire* potwierdza wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 27 stycznia 2009 roku (C-318/07) w sprawie *Hein Persche vs. Finanzamt Lüdenscheid*<sup>61</sup>.

---

dowym od osób prawnych. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT Komentarz 2009*, Wolters Kluwer Business, Warszawa 2010, s. 1076. Autorzy uważają, że art. 19 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc analogicznie art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, może być stosowany do wszelkich darowizn niepieniężnych. Jest to rozszerzająca wykładnia systemowa, która ma zastosowanie ze względu na niedopatrzanie ustawodawcy. Sytuacja taka nie powinna mieć miejsca. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 stycznia 1994 r. (SA/Wr 1639/93), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 3, poz. 54.

<sup>58</sup> Art. 11a w związku z art. 11 ust. 3 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>59</sup> T.j. Dz. Urz. UE C Nr 83, s. 366-388; zwanego dalej traktatem.

<sup>60</sup> Dz. Urz. UE L Nr 64, s. 1-12.

<sup>61</sup> <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62007J0318:PL:HTML>.

Zgodnie z polskimi zastrzeżeniami dokonany na podstawie art. 65 ust. 1 traktatu podatnik dokonujący darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego działającej w innym państwie Unii Europejskiej ma obowiązek udokumentowania oświadczeniem organizacji, że na dzień dokonania darowizny jest ona równoważną z organizacją działającą na terenie Polski i realizuje cele właściwe takiej organizacji. Ponadto darowizna może mieć miejsce tylko i wyłącznie wtedy, jeżeli na podstawie umów międzynarodowych istnieje podstawa prawna do uzyskania przez organ podatkowy informacji od organu podatkowego państwa na terytorium, którego organizacja ma siedzibę<sup>62</sup>.

## 9. Wnioski

Możliwość prowadzenia fundacji korporacyjnych daje spółkom dostęp do środków publicznych, w oparciu o które realizują one cele pożytku publicznego. Pozyskiwanie przez nie środków odbywa się na drodze optymalizacji podatkowej. Ważne przy tym, żeby nie prowadziła ona do uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa poprzez pozorną kreację etatów w fundacjach będących jedynie rozszerzeniem działającej korporacji przy okazji realizującej cele charytatywne.

Szczególnie uprzywilejowani są podatnicy przekazujący darowizny na rzecz kościelnych osób prawnych realizujących działalność charytatywno-opiekuńczą. Pomimo orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego i obowiązków dokumentacyjnych wciąż brak pełnej kontroli nad darowiznami przekazywanymi kościelnym osobom prawnym i organizacjom pożytku publicznego, gdyż dowód wpłaty na rachunek bankowy może zostać w łatwy sposób spreparowany, np. poprzez wpłatę środków na rachunek bankowy i podjęcie ich kolejnego dnia poprzez osobę uprawnioną oraz późniejszy faktyczny zwrot darczyńcy. Przy czym szczególnie razi brak jakiegokolwiek sankcji za niepoinformowanie o dokonaniu zwrotu darowizn.

Zwrot darowanych środków może odbywać się także poprzez zawyżenie należności za dokonanie usługi na rzecz kościelnej osoby prawnej lub organizacji

<sup>62</sup> Z reguły rozwiązania te podlegają określeniu w art. 27 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku. Zob. Modelową konwencję w sprawie podatku od dochodu i majątku z dnia 21 stycznia 2003 roku Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

pożytku publicznego lub w ogóle pozorne dokonanie usługi, przy czym wielokrotną sankcją jest wówczas konieczność poniesienia kosztów oceny biegłego oraz skutki podatkowe wywiedzione dla czynności dokonanej pozornie np. w zakresie podatku od towarów i usług.

Pomimo tego, że organy podatkowe mają dostęp do deklaracji składanych przez podmioty realizujące cele pożytku publicznego, zasadniczo nie są one podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych tak więc nie ma możliwości obciążenia ich stawką sankcyjną za uzyskanie dochodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach<sup>63</sup>.

---

<sup>63</sup> Art. 17 ust. 1 pkt 4a i 6c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.