

Łukasz BERNACIŃSKI*

ODLICZENIA DAROWIZN NA CELE KULTU RELIGIJNEGO DOKONYWANE PRZEZ UPRAWNIONE OSOBY PRAWNE W LATACH 2004–2016

(Streszczenie)

Niniejszy artykuł ukazuje dane statystyczne dotyczące wykorzystywania dobrodziejstwa odliczenia darowizn na cele kultu religijnego w latach 2004–2016, w tym przede wszystkim wysokość odliczanych darowizn. Prowadzone badania polegające na zwizualizowaniu oraz przetworzeniu przytoczonych danych prezentowane są za pomocą różnorodnych wykresów. Autor nie poprzestaje jedynie na omówieniu wyników badań, ale także wprowadza pojęcie „potencjału rynku” oraz proponuje przyjęcie wskaźnika poziomu wykorzystywania potencjału rynku służącego ocenie efektywności instytucji odliczeń.

Słowa kluczowe: finansowanie związków wyznaniowych; środki publiczne; prawo wyznaniowe, prawo podatkowe

Klasyfikacja JEL: K34

1. Wprowadzenie

W niniejszym opracowaniu zaprezentowane zostaną badania dotyczące odliczeń darowizn na cele kultu religijnego dokonywanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, z pominięciem czysto teoretycznych rozważań o konstrukcji ulgi podatkowej czy jej umiejscowienia w systemie finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce. W kolejnych częściach przedstawione będą dane statystyczne dotyczące dokonywanych odliczeń w latach 2004–2016. Za początek badanego okresu przyjęto pierwszy rok budżetowy, w którym obowiązywała konstrukcja przedmiotowej

* Doktorant, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Teorii i Filozofii Prawa; e-mail: lukasz.bernacinski@unilodz.eu

ulgi podatkowej w obecnym kształcie. W kolejnym rozdziale zostaną zwizualizowane i omówione tendencje w wykorzystywaniu odliczenia darowizn przez uprawnione osoby prawne. Istotnym elementem prezentowanej analizy stanie się przedstawienie wskaźnika ukazującego stopień wykorzystywania „potencjału rynku” rozumianego jako maksymalna możliwa do odliczenia od podstawy opodatkowania w danym roku podatkowym kwota darowizn. Przedstawiony zostanie także procentowy udział darowizn na cele kultu religijnego zarówno w ogólnej kwocie odliczonych darowizn, jak również w „potencjale rynku”. Celem, jaki stawia sobie autor, jest wskazanie kwot, jakie wpływają do kas instytucji wyznaniowych przy użyciu mechanizmu odliczenia darowizny na cele kultu religijnego, unaocznienie trendu w eksploatacji przedmiotowej instytucji przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, a także zaproponowanie indeksu, który może posłużyć jako miernik efektywności wykorzystania instytucji odliczeń darowizn na cele kultu religijnego czy pożytku publicznego.

2. Przedstawienie i wizualizacja wybranych danych statystycznych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2004–2016

2.1. Przedstawienie danych

Liczba podatników, którzy wykazali dochód w roku podatkowym 2004, ukształtowała się na poziomie 164 286 osób, zaś wysokość osiągniętego przez nich dochodu wyniosła 118 361 221 tys. zł. Liczba podatników, którzy skorzystali z odliczenia darowizn na cele kultu religijnego, osiągnęła wartość 2 194¹ (1,34% ogółu uprawnionych). Kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego sięgnęła 64 267 tys. zł, zaś przeciętna odliczona darowizna 29 tys. zł². Kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego wyniosła 225 861 tys. zł. Sumaryczna kwota odliczonych darowizn opiewała na 290 128 tys. zł³.

W roku kolejnym liczba podatników, którzy wykazali dochód, ukształtowała się na poziomie 179 893 osób, zaś wysokość osiągniętego przez nich dochodu wyniosła 153 509 030 tys. zł. Liczba podatników, którzy skorzystali z od-

¹ Załącznik do Odpowiedzi Ministerstwa Rozwoju i Finansów na wniosek o udostępnienie danych z dnia 25.10.2017 r., zbiory własne autora.

² *Ibidem*.

³ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 rok, s. 2 i 6, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186310/Informacja; stan na 01.09.2018 r.>

liczenia darowizn na cele kultu religijnego, osiągnęła wartość 2 064⁴ (1,15% ogółu uprawnionych). Kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego sięgnęła 59 404 tys. zł, zaś przeciętna odliczona darowizna 29 tys. zł⁵. Kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego wyniosła 262 052 tys. zł. Sumaryczna kwota odliczonych darowizn opiewała na 321 456 tys. zł⁶.

W kolejnych latach powyższe dane kształtowały się następująco:

- 2006 r.: liczba podatników – 187 863; dochód – 161 661 144 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 981 (1,05% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 55 582 tys. zł; przeciętna – 28 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 224 445 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 280 027 tys. zł⁷.
- 2007 r.: liczba podatników – 212 717; dochód – 208 379 359 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 691 (0,79% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 51 083 tys. zł; przeciętna – 30 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 298 495 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 353 308 tys. zł⁸.
- 2008 r.: liczba podatników – 226 289; dochód – 212 878 742 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 542 (0,68% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 44 784 tys. zł; przeciętna – 29 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 242 289 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 287 073 tys. zł⁹.
- 2009 r.: liczba podatników – 227 362; dochód – 181 499 737 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 273

⁴ Załącznik...

⁵ *Ibidem*.

⁶ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2005 rok, s. 2 i 6, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186308/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

⁷ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2006 rok, Warszawa 2007, s. 6 i 13–14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186312/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

⁸ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 rok, Warszawa 2008, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186314/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

⁹ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 rok, Warszawa 2009, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186316/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

(0,56% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 62 095 tys. zł; przeciętna – 47 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 251 360 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 313 455 tys. zł¹⁰.

- 2010 r.: liczba podatników – 239 286; dochód – 208 059 213 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 274 (0,53% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 29 609 tys. zł; przeciętna – 23 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 277 336 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 306 945 tys. zł¹¹.
- 2011 r.: liczba podatników – 252 614; dochód – 232 083 374 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 212 (0,48% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 28 166 tys. zł; przeciętna – 23 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 246 896 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 275 062 tys. zł¹².
- 2012 r.: liczba podatników – 265 241; dochód – 217 642 903 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 043 (0,39% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 23 248 tys. zł; przeciętna – 22 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 294 346 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 317 594 tys. zł¹³.
- 2013 r.: liczba podatników – 284 156; dochód – 227 131 814 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 967 (0,34% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 23 167 tys. zł; przeciętna – 24 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na

¹⁰ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2009 rok, Warszawa 2010, s. 6 i 14, [http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186318/Informacja;stan na 01.09.2018 r.](http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186318/Informacja;stan%20na%2001.09.2018%20r)

¹¹ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2010 rok, Warszawa 2011, s. 6 i 14, [http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186320/Informacja;stan na 01.09.2018 r.](http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186320/Informacja;stan%20na%2001.09.2018%20r)

¹² Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2011 rok, Warszawa 2012, s. 6 i 14, [http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1189566/Informacja;stan na 01.09.2018 r.](http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1189566/Informacja;stan%20na%2001.09.2018%20r)

¹³ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2012 rok, Warszawa 2013, s. 6 i 14, [http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/2271487/Informacja;stan na 01.09.2018 r.](http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/2271487/Informacja;stan%20na%2001.09.2018%20r)

cele pożytku publicznego – 258 129 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 281 296 tys. zł¹⁴.

- 2014 r.: liczba podatników – 300 733; dochód – 241 258 650 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 995 (0,33% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 24 388 tys. zł; przeciętna – 25 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 267 813 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 292 201 tys. zł¹⁵.
- 2015 r.: liczba podatników – 315 268; dochód – 252 189 297 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 012 (0,32% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 25 220 tys. zł; przeciętna – 25 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 272 503 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 297 723 tys. zł¹⁶.
- 2016 r.: liczba podatników – 326 067; dochód – 262 841 986 tys. zł; liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego – 1 018 (0,31% ogółu); kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego – 32 845 tys. zł; przeciętna – 32 tys. zł; kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego – 274 457 tys. zł; sumaryczna kwota odliczonych darowizn – 307 302 tys. zł¹⁷.

¹⁴ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 rok, Warszawa 2014, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3063489/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

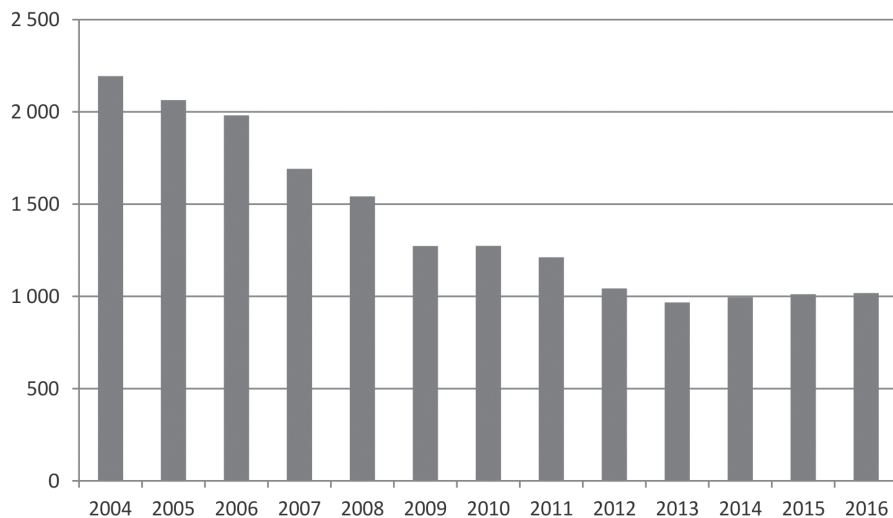
¹⁵ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2014 rok, Warszawa 2015, s. 5 i 10–11, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

¹⁶ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2015 rok, Warszawa 2016, s. 5 i 12–13, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

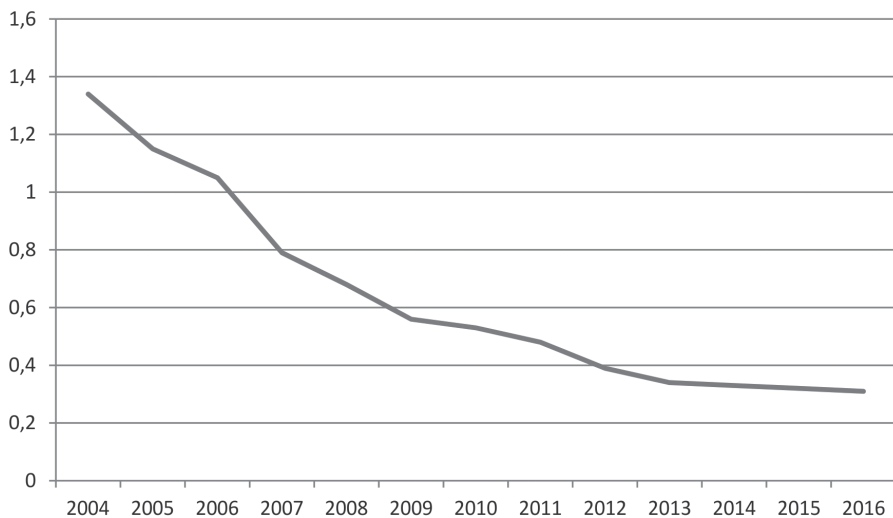
¹⁷ Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 rok, Warszawa 2017, s. 6 i 12, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/6153845/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.

2.2. Wizualizacja danych

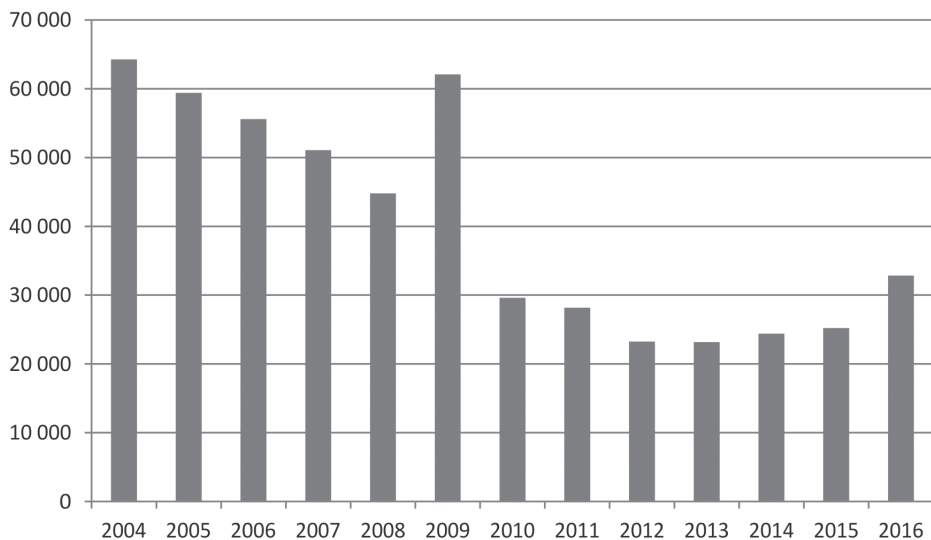
WYKRES 1: Liczba podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego w poszczególnych latach



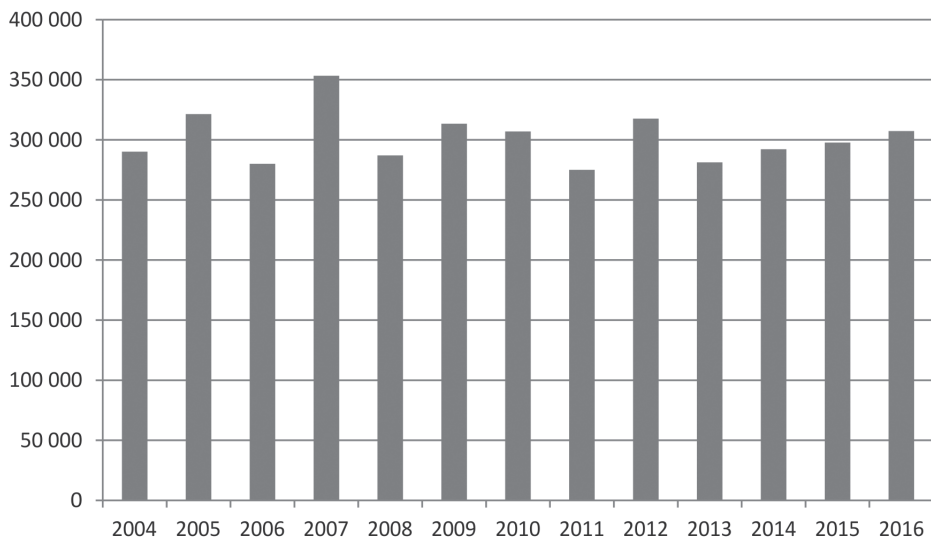
WYKRES 2: Procentowy udział podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego w ogólnej liczbie uprawnionych w poszczególnych latach



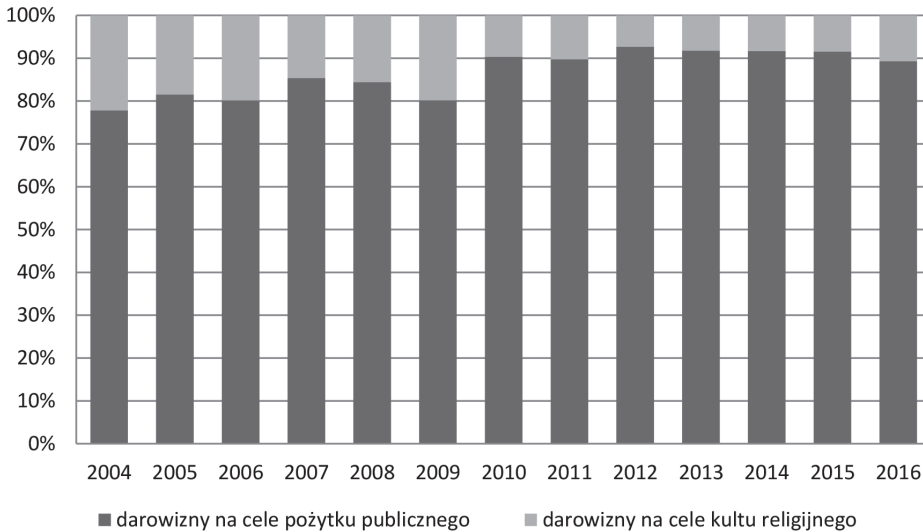
WYKRES 3: Kwota odliczonych darowizn na cele kultu religijnego w poszczególnych latach (w tys. zł)



WYKRES 4: Łączna kwota odliczonych darowizn na cele pożytku publicznego i kultu religijnego w poszczególnych latach (w tys. zł)



WYKRES 5: Procentowy udział darowizn obu rodzajów w ogólnej kwocie odliczonych darowizn



Odnosząc się do powyższych wykresów, należy najpierw zauważyć, iż liczba podatników odliczających od podstawy opodatkowania darowizny przekazane na cele kultu religijnego w latach 2004–2012 spadła o około połowę. Od 2012 r. zaobserwować można stabilizację liczby podatników odliczających darowizny na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 7 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 tekst jedn., dalej jako: Ustawa) w okolicy wartości jednego tysiąca rocznie. Dynamika spadku odsetka podatników korzystających z możliwości odliczenia omawianych darowizn w ogólnej liczbie uprawnionych jest jeszcze większa. Dzieje się tak dlatego, że stale wzrasta ogólna liczba uprawnionych do odliczeń podmiotów przy jednoczesnym spadku ilości podatników odliczających darowizny. Również wysokość odliczanych darowizn na cele kultu religijnego systematycznie malała między rokiem 2004 a 2013 (z wyjątkiem w roku 2009). Odbicie, które rozpoczęło się w 2014 r. związane jest z ustabilizowaniem się liczby podmiotów dokonujących odliczenia oraz rokrocznym wzrostem wykazywanego przez osoby prawne dochodu. Uwagę zwraca podobna wysokość łącznej kwoty odliczeń darowizn na cele pożytku publicznego i cele kultu religijnego w całym badanym okresie (od 275 do 307 tys. zł). Oznacza to, że spadek wysokości odliczanych darowizn na cele kultu religijnego rekompensowany był wzrostem odliczeń darowizn przekazywanych na cele pożytku publicznego.

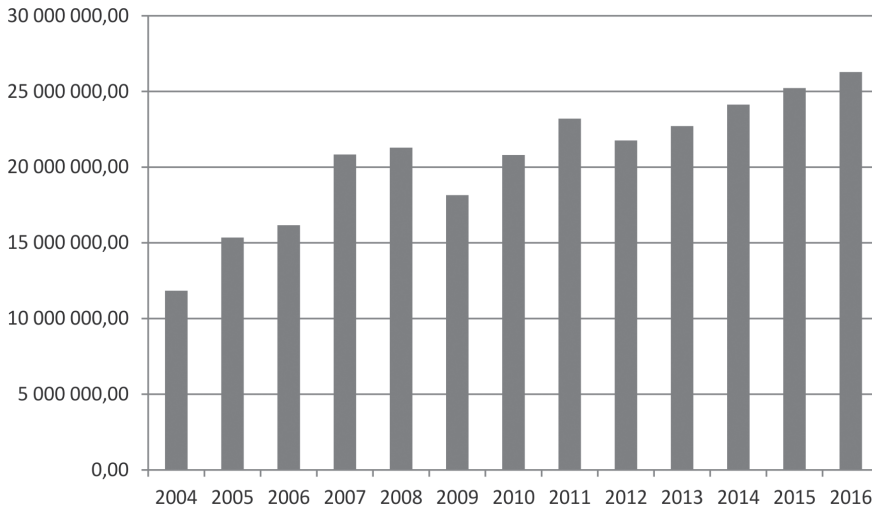
Od 2013 r. obserwuje się zarówno w wysokości odliczonych darowizn na cele kultu religijnego, jak i sumarycznej wysokości darowizn odliczanych na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 Ustawy ciągły wzrost, który spowodowany jest wyższym wykazywanym dochodem uprawnionych oraz nieznacznie zwiększającą się liczbą podatników korzystających z możliwości odliczenia darowizn na cele pożytku publicznego¹⁸. Nie sposób nie zauważyć również ogromnej różnicy w nominalnej wysokości darowizn na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego. Kwoty odliczane z tytułu darowizn na cele pożytku publicznego w latach 2004–2009 były od niemal czterech do prawie sześciu razy wyższe od darowizn na cele kultu religijnego. Natomiast od roku 2010 obserwuje się znaczące zwiększenie tej dysproporcji. Darowizny na cele pożytku publicznego w kolejnych latach są od ponad ośmiu do niemal trzynastu razy wyższe od tych przekazywanych na cele kultu religijnego.

3. Przedstawienie i wizualizacja przetworzonych danych statystycznych w postaci potencjału rynku i stopnia jego wykorzystania za lata 2004–2016

Pod pojęciem potencjału rynku autor rozumie maksymalną możliwą do odliczenia od podstawy opodatkowania w danym roku podatkowym kwotę darowizn na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego. Jest to *de facto* wartość pieniężna, jaką ustawodawca godzi się zwolnić z opodatkowania, jeśli zostanie przekazana podmiotom urzeczywistniającym pożądanę przez niego cele społecznie użyteczne. Z punktu widzenia obdarowanych, potencjał rynku jawi się jako kwota, którą można pozyskać dla swej działalności zgodnej z wyznaczonymi przez prawodawcę celami, dzięki mechanizmom fiskalnym stwarzającym zachętę dla osób trzecich do dotowania określonych podmiotów. Potencjał rynku darowizn składanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego dzięki funkcjonującemu limitowi odliczeń wynosi 10% dochodu wykazanego w danym roku podatkowym przez te osoby¹⁹. Oznacza to, że niemal niezachwiany wzrost dochodu osób prawnych musi przekładać się na coraz wyższą wartość potencjału rynku.

¹⁸ Por. Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 r., s. 14; Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2014 r., s. 10; Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2015 r., s. 12; Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 r., s. 12.

¹⁹ Art. 18 ust. 1a Ustawy.

WYKRES 6: *Potencjał rynku w poszczególnych latach (w tys. zł)²⁰*

Uwagę musi zwrócić fakt, iż ustawodawca dopuszcza możliwość zwolnienia z opodatkowania kwot darowizn na cele pożytku publicznego i kultu religijnego w istotnej z punktu widzenia budżetu państwa wysokości. W latach 2014–2016 potencjał rynku miał wartość znacząco wyższą do kosztów finansowania w 2017 r. programu Rodzina 500 plus²¹. Oznacza to, że prawodawca zachęca do przekazywania darowizn na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 Ustawy w kwocie wyższej niż ta trafiająca bezpośrednio do rodzin w ramach pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (nie wyłączając kosztów obsługi przekazywania pomocy). Potencjalna wysokość podatku dochodowego od osób prawnych, z którego pobierania Skarb Państwa rezygnuje, wprowadzając omawianą ulgę podatkową, wyniósł w 2016 r. 4 993 997,73 tys. zł (19% potencjału rynku). W 2016 r. odliczono od podstawy opodatkowania darowizny w kwocie 307 302 tys. zł, a zatem rzeczywista wartość niepobranego podatku wyniosła 58 387,38 tys. zł.

Kluczowym dla oszacowania realnego skutku budżetowego jest przedstawienie rzeczywiście odliczonej od podstawy opodatkowania kwoty darowizn przekazanych

²⁰ Obliczenia własne na podstawie danych o wysokości wykazywanego przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych dochodu w poszczególnych latach zaprezentowanych w podtytule 2.1. Przedstawienie danych.

²¹ Bankier.pl, *MRPiPS: 23 mld 166 mln zł – to koszt finansowania programu 500 plus w tym roku*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/MRPiPS-23-mld-166-mln-zl-to-koszt-finansowania-programu-500-plus-w-tym-roku-3643349.html>; stan na 01.09.2018 r.

na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego w danym roku podatkowym. Dzięki danym o potencjale rynku i łącznej kwocie odliczonych darowizn obliczyć można stopień wykorzystania potencjału rynku, czyli procentowy udział rzeczywiście odliczonej od podstawy opodatkowania kwoty darowizn przekazanych na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego w kwocie potencjału rynku w danym roku podatkowym. Stopień wykorzystania potencjału rynku może być uznany za swoisty wskaźnik efektywności wykorzystania instytucji odliczania darowizn na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 Ustawy. Wskaźnik obliczany jest według wzoru:

$$X = \frac{Dpp + Dkr}{Pr} \times 100\%$$

gdzie:

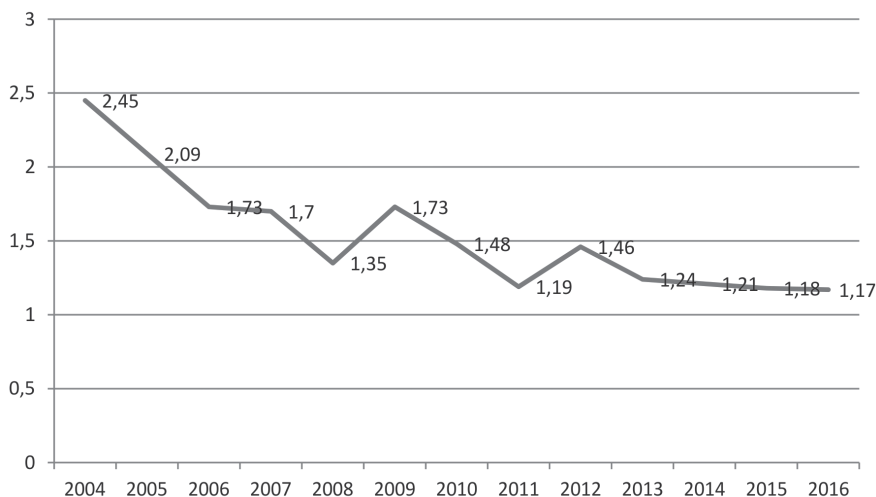
X – stopień wykorzystania potencjału rynku;

Dpp – kwota odliczonych od podstawy opodatkowania darowizn na cele pożytku publicznego;

Dkr – kwota odliczonych od podstawy opodatkowania darowizn na cele kultu religijnego;

Pr – potencjał rynku.

WYKRES 7: Stopień wykorzystania potencjału rynku w poszczególnych latach (wyrażony w %)²²



²² Obliczenia własne na podstawie danych o potencjale rynku w poszczególnych latach oraz danych o sumarycznej kwocie odliczonych darowizn przeznaczonych na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego w poszczególnych latach – zaprezentowanych w podtytule 2.1. Przedstawienie danych.

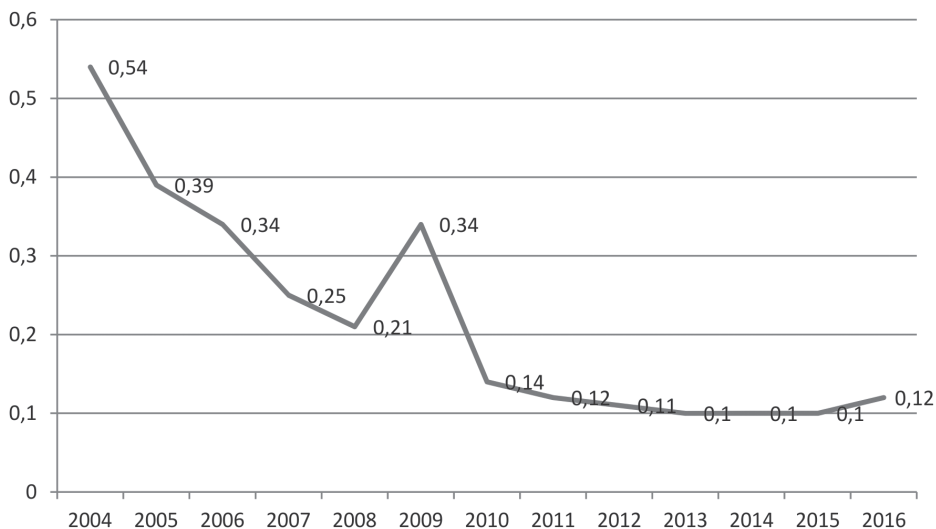
Zauważyć można, że spadek liczby podatników korzystających z możliwości odliczenia przekazywanych darowizn znajduje swoje odzwierciedlenie w erozji stopnia wykorzystania instytucji odliczeń na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 Ustawy. Spadku poziomemu wskaźnika w ostatnich latach (gdy liczba podatników odliczających darowizny ustabilizowała się w okolicy jednego tysiąca) nie zatrzymał nawet stale zwiększający się dochód podatników.

Wyżej zaprezentowany wskaźnik może przyjąć także postać stopnia wykorzystania potencjału rynku w dwóch podtypach – „przez odliczone darowizny na cele pożytku publicznego” albo „przez odliczone darowizny na cele kultu religijnego”. Stopień wykorzystania potencjału rynku przez odliczone darowizny na cele kultu religijnego wskazuje procentowy udział wartości odliczonych darowizn na cele kultu religijnego w ogólnej możliwej do odliczenia kwocie darowizn na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego. Wskaźnik oblicza się według podanego wyżej wzoru z tą różnicą, że w liczniku ułamka pozostawia się jedynie „Dkr”, czyli kwotę odliczonych od podstawy opodatkowania darowizn na cele kultu religijnego. Drugi wariant wskaźnika tworzy się analogicznie, z uwzględnieniem jednak danych o odliczaniu darowizn na cele pożytku publicznego.

Wskaźnik stopnia wykorzystania potencjału rynku przez odliczone darowizny na cele kultu religijnego ukazuje poziom pozyskiwania przez instytucje wyznaniowe środków pochodzących z ewidencjonowanych darowizn (które zostały przez darczyńcę odliczone od podstawy opodatkowania) w kontekście możliwości, jakie stwarza ustawodawca w tym zakresie.

Spadek wysokości odliczeń darowizn na cele kultu religijnego oraz wzrost potencjału rynku skutkuje wyraźnym trendem spadkowym wskaźnika, który znalazł dno w latach 2013–2015, zaś w ostatnim roku doszło do niewielkiego odbicia. Podobne ruchy obserwuje się na diagramie liczby podatników odliczających darowizny na cele kultu religijnego (por. wykres 1). Może to oznaczać, iż określona liczebnie została grupa podatników, która względnie regularnie dotuje instytucje wyznaniowe. W latach 2012–2015 podobna liczba podatników odliczała podobną kwotę darowizn (przeciętnie 22–25 tys. zł). Odbicie wskaźnika w ostatnim roku przy braku wyraźnej zmiany w liczbie podmiotów odliczających przedmiotową darowiznę może (choć nie musi) świadczyć o wzroście ich dochodów, a na pewno odzwierciedla, poprzez zwiększoną kwotę przekazanych donacji, wzrost hojności tychże podmiotów.

WYKRES 8: *Stopień wykorzystania potencjału rynku przez darowizny na cele kultu religijnego w poszczególnych latach (wyrażony w %)*²³



4. Podsumowanie

Liczba podatników korzystających z dobrodziejstwa odliczenia od podstawy opodatkowania darowizny na cele kultu religijnego ustabilizowała się po 2012 r. w okolicach jednego tysiąca. Być może odnaleziony został określony liczebnie zbiór podmiotów, które regularnie przekazują i odliczają darowizny na cele kultu religijnego. Względnie stała pozostaje także przeciętna kwota odliczonej darowizny, która wahała się w tym okresie między 22 a 32 tys. zł. W całym badanym okresie zaobserwowano względnie stałą sumaryczną wysokość darowizn odliczanych na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 Ustawy. Obserwowane od 2013 r. odbicie wartości odliczanych darowizn z dolnego do górnego ograniczenia przedziału spowodowane jest wzrostem wysokości odliczanych darowizn na cele pożytku publicznego.

Stały wzrost dochodów wykazywanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych przekłada się na zwiększanie się potencjału rynku. Budzić niepokój może jego poziom, bowiem w całym badanym okresie wzrósł

²³ Obliczenia własne na podstawie danych o potencjale rynku w poszczególnych latach oraz danych o kwocie odliczonych darowizn na cele kultu religijnego w poszczególnych latach – zaprezentowanych w podtytule 2.1. Przedstawienie danych.

on od blisko 12 mld zł w 2004 r. do ponad 26 mld zł w roku 2016. Oznacza to, że gdyby uprawnione podmioty odliczyły darowizny w maksymalnej możliwej wysokości, do Skarbu Państwa nie wpłynęłoby tytułem podatku dochodowego od osób prawnych od ponad 2 mld zł w roku 2004 do niemal 5 mld zł w 2016 r. W wyniku skorzystania w 2016 r. z ulgi podatkowej z tytułu przekazania darowizn na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego na łączną kwotę 307 302 tys. zł, Skarb Państwa „zrezygnował” z poboru daniny w wysokości ponad 58 mln zł.

Z danych o wielkości potencjału rynku oraz sumarycznej kwocie odliczonych darowizn obu rodzajów obliczyć można stopień wykorzystania potencjału rynku, czyli procentowego udziału odliczonej od podstawy opodatkowania kwoty darowizn przekazanych na cele pożytku publicznego oraz kultu religijnego w kwocie potencjału rynku w danym roku podatkowym. W ocenie autora stopień wykorzystania potencjału rynku może być wykorzystywany jako wskaźnik efektywności wykorzystywania instytucji odliczania wartości przekazanych darowizn od podstawy opodatkowania. Spadek wartości wskaźnika wykorzystania instytucji odliczeń na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 Ustawy dobrze odzwierciedla zmniejszenie liczby podatników korzystających z dobrodziejstwa odliczeń. Pogłębiania przez indeks dna po roku 2013 nie zatrzymał nawet konsekwentny wzrost dochodu podatników.

Należy wskazać, że wykorzystanie potencjału rynku przez odliczane darowizny na cele kultu religijnego regularnie spadało w całym badanym okresie, aż do poziomu 0,10–0,14% od 2010 r. Wydaje się, że stabilizacja liczby podatników korzystających z odliczania darowizn na cele kultu religijnego oraz stały wzrost dochodów wykazywanych przez osoby prawne nie są w stanie wynieść wskaźnika na wyraźnie wyższe poziomy. Świadczy to o słabnącej pozycji tego źródła finansowania instytucji wyznaniowych. Korzyści fiskalne nie stanowią dla osób prawnych wystarczającej zachęty do przekazywania części zysku na cele społecznie użyteczne realizowane przez kościoły i inne związki wyznaniowe. Zwiększenia efektywności instytucji odliczeń darowizn na cele pożytku publicznego czy kultu religijnego należy upatrywać jedynie w szeroko zakrojonej edukacji społeczeństwa oraz popularyzacji korzystania z przedmiotowej instytucji. Trudno oczekiwać, by taka inicjatywa wyszła ze strony państwa, które z pewnością nie będzie wydatkować środków publicznych na kampanie społeczne, których skutkiem byłoby uszczuplenie budżetu państwa. Wobec powyższego trud umasowienia wiedzy na temat odliczania darowizn na cele kultu religijnego muszą ponieść instytucje wyznaniowe, czyli potencjalni obdarowani.

Bibliografia

- Bankier.pl, *MRPiPS: 23 mld 166 mln zł – to koszt finansowania programu 500 plus w tym roku*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/MRPiPS-23-mld-166-mln-zl-to-koszt-finansowania-programu-500-plus-w-tym-roku-3643349.html>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 rok, s. 2 i 6, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186310/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2005 rok, s. 2 i 6, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186308/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2006 rok, Warszawa 2007, s. 6 i 13–14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186312/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2007 rok, Warszawa 2008, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186314/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2008 rok, Warszawa 2009, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186316/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2009 rok, Warszawa 2010, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186318/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2010 rok, Warszawa 2011, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1186320/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2011 rok, Warszawa 2012, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1189566/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2012 rok, Warszawa 2013, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/2271487/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 rok, Warszawa 2014, s. 6 i 14, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3063489/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2014 rok, Warszawa 2015, s. 5 i 10–11, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2015 rok, Warszawa 2016, s. 5 i 12–13, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja>; stan na 31.08.2018 r.
- Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 rok, Warszawa 2017, s. 6 i 12, <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/6153845/Informacja>; stan na 01.09.2018 r.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 tekst jedn.; stan na 01.09.2018 r.
- Załącznik do Odpowiedzi Ministerstwa Rozwoju i Finansów na wniosek o udostępnienie danych z dnia 25.10.2017 r., zbiory własne autora.

Łukasz BERNACIŃSKI

**DEDUCTIONS OF RELIGIOUS WORSHIP DONATIONS MADE BY ENTITLED LEGAL PERSONS
IN THE YEARS 2004–2016**

(Summary)

This article presents statistical data on the use of the benefit of deducting donations made for religious worship in 2004–2016, including primarily the amount of donations deducted. The conducted research consisting in visualizing and processing of the quoted data is presented with the use of various charts. Not only does the author provide a discussion of the research results, but he also introduces the concept of “market potential” and proposes to adopt an indicator of the level of utilisation of market potential for assessing the effectiveness of the institution of deductions.

Keywords: financing religious organizations; public finances; law on religion; tax law