

Dariusz Walencik

ORCID 0000-0002-1027-3980

Uniwersytet Opolski

dwalencik@uni.opole.pl

DOI: 10.34888/ppw.2021.311-334

## WYODRĘBNIONE JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE KOŚCIOŁA KATOLICKIEGO. STAN DE LEGE LATA I POSTULATY DE LEGE FERENDA

### UWAGI WPROWADZAJĄCE

Kościelne osoby prawne mogą prowadzić niegospodarczą działalność statutową: działalność duszpasterską związaną z kultem religijnym, ale także działalność charytatywno-opiekuńczą, oświatowo-wychowawczą, naukową czy kulturalną. Mogą także prowadzić działalność gospodarczą. Przyjmuje się, że niegospodarczą działalnością statutową kościelnych osób prawnych jest każda działalność, która nie jest nastawiona na zysk (nie ma charakteru zarobkowego, ale może być odpłatna) i która zmierza do realizacji celów właściwych Kościołowi (a tymi celami są zgodnie z kan. 1054 KPK<sup>1</sup>: organizowanie kultu, prowadzenie dzieł apostołatu i miłości, zwłaszcza wobec biednych, zapewnienie godziwego utrzymania duchowieństwa oraz innych pracowników kościelnych)<sup>2</sup>.

- <sup>1</sup> *Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus*, AAS 75 (1983), pars II, s. 1–317; tekst polski w: *Kodeks prawa kanonicznego*, przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu, tekst dwujęzyczny, tłum. E. Szafranski i komisja naukowa pod red. K. Dynarskiego, Poznań 2008.
- <sup>2</sup> W wyroku WSA w Krakowie z dnia 4 czerwca 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 98/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F87CoAAB2o> [dostęp: 6 lutego 2020 r.], wskazano, że niegospodarczą działalnością statutową Kościoła stanowi każda działalność niebędąca działalnością gospodarczą i będąca działalnością wynikającą z samej istoty Kościoła i jego specyfiki działalności. W piśmie Ministerstwa Finansów z 26 marca 1994 r., nr PO 4/N-722-86/94 („Glosa” 1995, nr 4, s. 20), skierowanym do izb i urzędów skarbowych wyjaśniono, że działalność kościelnych osób prawnych polegająca na prowadzeniu szkół, przedszkoli, burs bądź internatów, jak też zakładów opiekuńczo-leczniczych, domów pomocy społecznej czy zakładów leczniczo-wychowawczych nie może być uznana za działalność gospodarczą, chyba że statut jednostki określa jej zarobkowy charakter. Jednakże WSA w Krakowie w wyroku z 24 października 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1402/13, <http://www.lexlege.pl/orzeczenie/124918/i-sa-kr-1402-13-wyrok-wojewodzki-sad-administracyjny-w-krakowie/> [dostęp: 6 lutego 2020 r.], stwierdził, że działalność kościelnej osoby prawnej, względnie podmiotu, którego jedynym udziałowcem albo akcjonariuszem jest taka osoba, polegająca na prowadzeniu szpitala, będzie miała charakter charytatywno-opiekuńczy w rozumieniu art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych także wtedy, gdy jest działalnością odpłatną. Zgodnie z powyższym stwierdzić można, że do statutowej działalności Kościoła katolickiego należy nie tylko działalność związana z kultem religijnym, ale także działalność charytatywno-opiekuńcza, kulturalna, naukowa i oświatowo-wychowawcza.

Dodanie przymiotnika „statutowa” oznacza, że musi to być jednak działalność, która znajduje odzwierciedlenie w prawie wewnętrznym (kanonicznym) Kościoła katolickiego. Zakładając oczywiście, że prawo to potraktujemy jako swoiście rozumiany „statut” kościelnej osoby prawnej, np. parafii czy domu zakonnego.

Zgodnie z przepisem art. 12 Ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej<sup>3</sup> kościelne wydawnictwa, zakłady wytwórcze, usługowe i handlowe, zakłady charytatywno-opiekuńcze, szkoły i inne placówki oświatowo-wychowawcze nieposiadające osobowości prawnej działają w ramach kościelnych osób prawnych, które je powołały. Jednostki te mogą być jednak na wniosek kościelnej osoby prawnej uznane przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej za odrębne podmioty podatkowe, jeżeli są organizacyjnie wyodrębnione (art. 55 ust. 8)<sup>4</sup>. Z wyodrębnieniem jednostek organizacyjnych w strukturze kościelnej osoby prawnej i nadaniem tym jednostkom podmiotowości podatkowej wiążą się trudności i wątpliwości w zakresie interpretacji obowiązujących przepisów, zwłaszcza odnoszących się do zasad prowadzenia przez nie sprawozdawczości i zasad ich opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych oraz podatkiem od towarów i usług. Świadczy o tym liczba wydawanych przez organy podatkowe interpretacji podatkowych oraz poruszenie tych kwestii w czasie posiedzeń Rady Prawnej Konferencji Episkopatu Polski, a także Komisji Wspólnej Przedstawicieli Rządu RP i Konferencji Episkopatu Polski<sup>5</sup>. Celem tego artykułu jest analiza stanu prawnego, zwłaszcza przepisów prawnopodatkowych, dotyczącego wyodrębnionych jednostek organizacyjnych Kościoła katolickiego (dalej też jako: wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne) uznanych za podmioty podatkowe, wskazanie mankamentów obowiązujących w tej materii przepisów oraz zgłoszenie postulatów *de lege ferenda*.

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 1347.

<sup>4</sup> Jeżeli działalność gospodarcza, czyli działalność zarobkowa inna niż statutowa i wykonywana w sposób zorganizowany, ciągły i we własnym imieniu (np. najem czy dzierżawa nieruchomości stanowiących własność kościelnej osoby prawnej, sprzedaż dewocjonaliów), jest prowadzona przez kościelne osoby prawne jako uboczna (przychody z niej nie przekraczają tych, które pochodzą z działalności statutowej, np. z darowizn, zbiórek, składek) w stosunku do działalności głównej, to w praktyce nie jest ona organizacyjnie oddzielona w postaci samodzielnego podmiotu podatkowego, czyli wyodrębnionej kościelnej jednostki organizacyjnej.

<sup>5</sup> Protokół z posiedzenia Komisji Wspólnej Przedstawicieli Rządu RP i Konferencji Episkopatu Polski w dniu 16 kwietnia 2018 r., <https://www.gov.pl/web/mswia/protokoly-z-posiedzen-komisji-wspolnych> [dostęp: 6 lutego 2020 r.].

## I. CZYM SĄ WYODRĘBNIONE JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE KOŚCIOŁA KATOLICKIEGO?

Jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, działają w ramach kościelnej osoby prawnej i mogą być uznane jako wyodrębnione podmioty prawa podatkowego. Nie są to zatem ani kościelne osoby prawne, ani tzw. ułomne czy niepełne osoby prawne, czyli jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, ale wyposażone w zdolność prawną (zob. art. 331 § 1 Kodeksu cywilnego)<sup>6</sup>. Takie kościelne jednostki organizacyjne nie są właścicielami majątku, nie posiadają zdolności prawnej, zdolności sądowej i procesowej (ze ściśle określonymi wyjątkami), nie odpowiadają własnym majątkiem za zobowiązania, niemniej mogą być pracodawcami.

Otóż, zgodnie z przepisem art. 3 Ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy<sup>7</sup>, pracodawcą jest jednostka organizacyjna, choćby nie posiadała osobowości prawnej, a także osoba fizyczna, jeżeli zatrudniają one pracowników. Jednostka organizacyjna może być pracodawcą, o ile spełnia następujące przesłanki: jest dopuszczona przez prawo, jest wyodrębniona organizacyjnie i majątkowo oraz ma uregulowany sposób i zakres reprezentacji w stosunkach zewnętrznych, czyli posiada zdolność do zawierania umów o pracę. Tym samym pracodawcą może być jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, i to niezależnie od tego, czy posiada ona zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych<sup>8</sup>. Pracodawcą może być zatem podmiot, który nie będzie miał przymiotu podmiotu prawa na gruncie innych dziedzin prawa<sup>9</sup>, np. zrzeszenia producentów, komitety społeczne itp. Za pracodawcę będącego jednostką organizacyjną czynności w sprawach z zakresu prawa pracy dokonuje osoba lub organ zarządzający tą jednostką albo inna wyznaczona do tego osoba (art. 31 Kodeksu pracy).

Tak więc wyodrębniona kościelna jednostka organizacyjna w sprawach z zakresu prawa pracy (o ile jest pracodawcą) może posiadać zdolność sądową i procesową<sup>10</sup>, co nie oznacza jednak przyznania jej zdolności prawnej. Żaden

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 1145, z późn. zm).

<sup>7</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 1040, z późn. zm.

<sup>8</sup> Zob. M. Lewandowicz-Machnikowska [w:] *Prawo pracy i ubezpieczeń społecznych*, red. K.W. Baran, wyd. 2, Warszawa 2017, s. 193.

<sup>9</sup> Zob. M. Wujczyk [w:] *System Prawa Pracy*, t. 1: *Część ogólna*, red. K.W. Baran, Warszawa 2017, s. 440.

<sup>10</sup> Zob. przepis art. 460 § 1 Ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 1460, z późn. zm.), zgodnie z którym zdolność sądową i procesową ma także pracodawca, chociażby nie posiadał osobowości prawnej. Stąd SN w wyroku z dnia 4 stycznia 2008 r., sygn. akt I PK 187/07, <https://www.saos.org.pl/judgments/86959> [dostęp: 6 lutego 2020 r.], słusznie przyjął, że art. 64 Kodeksu postępowania cywilnego określający podmioty, którym przysługuje zdolność sądowa, należy analizować łącznie z zawartą w Kodeksie pracy definicją pracodawcy.

przepis ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego (ani żaden inny przepis rangi ustawowej) nie zawiera bowiem unormowań, które przyznawałyby takiej jednostce zdolność prawną<sup>11</sup>. Zdolność prawna, a w konsekwencji także zdolność do czynności prawnych, jest cechą normatywną, co oznacza, że może zostać przyznana jedynie na podstawie przepisu prawa, i to wyłącznie rangi ustawowej<sup>12</sup>. Nie zmienia to faktu, że to kościelna osoba prawna (np. parafia, diecezja, zgromadzenie zakonne, dom zakonny), która wyodrębniła organizacyjnie taką jednostkę, odpowiada całym swoim majątkiem za jej zobowiązania. Z punktu widzenia prawa cywilnego zobowiązania zaciągnięte przez działającą w ramach osobowości prawnej kościelnej osoby prawnej jednostkę organizacyjną są bowiem zobowiązaniami samej kościelnej osoby prawnej.

Wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne mogą być na wniosek kościelnej osoby prawnej uznane przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej za podmioty podatkowe, i to odrębne od jednostek macierzystych (kościelnych osób prawnych), w związku z czym ciążą na nich obowiązki sporządzania i składania do właściwego urzędu skarbowego deklaracji CIT-8 wraz z załącznikami oraz sprawozdania finansowego z zakresu prowadzonej działalności, a także płacenia określonych podatków i prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>13</sup>. Przyznanie takim jednostkom podmiotowości podatkowej powoduje, że mogą one być stroną postępowania podatkowego dotyczącego ciążącego na nich obowiązku podatkowego, jak również stroną postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, a następnie postępowania sędowoadministracyjnego w tym zakresie. Zdolność sędową, czyli – zgodnie z definicją zawartą w § 1 art. 25 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>14</sup> – zdolność występowania przed sądem administracyjnym jako strona, w myśl § 3 tegoż artykułu ustawy, mają także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli przepisy prawa dopuszczają możliwość nałożenia na te jednostki obowiązków lub przyznania uprawnień, lub skierowania do nich nakazów i zakazów, a także stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa.

11 Zob. wyrok Sądu Okręgowego w Katowicach z dnia 28 maja 2012 r., sygn. akt XIII GC 94/12/Ap [niepublikowany].

12 Zob. wyrok NSA z dnia 31 marca 1999 r., sygn. akt II SA189/99, Legalis nr 848091. Osobowości prawnej nie można uznać na zasadzie domniemania ani obowiązywania jakiegokolwiek normy zwyczajowej. Zob. uchwała SN z dnia 14 grudnia 1990 r., sygn. akt III CZP 62/90, OSNCP 1991, nr 4, poz. 36. W szczególności nie mogą przesądzać o uznaniu bądź nie osobowości prawnej danej jednostki sposób i źródła jej finansowania. Zob. wyrok SN z dnia 14 lutego 2008 r., sygn. akt II CSK 502/07, Legalis nr 156378.

13 Zob. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. 11, Warszawa 2020, s. 60–62.

14 Tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 2325.

*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

I tak zgodnie z przepisem art. 27 ust. 1 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>15</sup> podatnicy, z wyjątkiem zwolnionych od podatku na podstawie art. 6 ust. 1, art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a i przepisów ustawy wymienionej w art. 40 ust. 2 pkt 8, są obowiązani, z zastrzeżeniem ust. 2a, składać urzędowi skarbowemu zeznanie według ustalonego wzoru o wysokości dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym – do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić podatek należny albo różnicę między podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu, a sumą należnych zaliczek za okres od początku roku. A skoro wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne nie są kościelnymi osobami prawnymi, których dochody z niegospodarczej działalności statutowej są wolne od podatku w myśl art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a, to są zobowiązane do sporządzania i składania urzędowi skarbowemu zeznań CIT-8 wraz z załącznikami oraz sprawozdań finansowych<sup>16</sup>.

Natomiast przepisy art. 133 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>17</sup> określają, kto jest stroną w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z § 1 tego artykułu jest nim m.in. podatnik, płatnik, inkasent lub ich następcą prawny. Wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne mogą być uznane za odrębne podmioty podatkowe (art. 55 ust. 8 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego), czyli *de facto* za podmioty bierne, tzn. zobowiązane do zapłacenia określonego podatku, bądź podmioty pomocnicze (pośredniczące) jako płatnicy. Z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej wynika zaś, że dyrektor Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Zainteresowanym, wnioskującym bądź składającym wniosek – jak w przepisach art. 14b wskazana ustawa określa stronę podatkowego postępowania interpretacyjnego – jest zatem ten, kto zwraca się o wydanie wymienionej interpretacji w jego indywidualnej sprawie. Wskazanie we wniosku indywidualnej sprawy stanowi niezbędny warunek do uznania konkretnego podmiotu za zainteresowanego, wnioskującego bądź składającego wniosek w znaczeniu przyjętym w przywołanym przepisie. Przepis art. 14b § 2 stanowi, że wniosek może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Należy zatem przyjąć, że zainteresowanym, wnioskującym bądź składającym wniosek jest każdy, kto chce uzyskać interpretację przepisów prawa

<sup>15</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 865, z późn. zm.

<sup>16</sup> Zob. interpretacje indywidualne: dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. IPPB5.4510.1065.2016.1.MR; dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 marca 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.420.2017.2.MM; dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 kwietnia 2018 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.76.2018.1.BC; dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 grudnia 2019 r., sygn. 0114-KDIP2-1.4010.452.2019.2.KS dostępne na stronie internetowej interpretacje-podatkowe.org [dostęp: 6 lutego 2020 r.].

<sup>17</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.

podatkowego w celu wyjaśnienia i (lub) ułożenia swoich interesów w sferze prawa podatkowego. Legitymowanym do wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej może być wyłącznie ten, u kogo wystąpił lub może wystąpić określony stan faktyczny, który może powodować określone konsekwencje w zakresie prawa podatkowego. W konsekwencji wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne mogą podejmować czynności procesowe w postępowaniu podatkowym wyłącznie w granicach, w jakich przepisy prawa podatkowego czynią tę struktury podmiotami praw i obowiązków o charakterze podatkowo-prawnym.

## II. PROWADZENIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ I STATUS PRZEDSIĘBIORCY

Dla uznania za przedsiębiorcę nie jest konieczne prowadzenie przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, mimo że wyodrębniona kościelna jednostka organizacyjna jako zorganizowana całość jest przedsiębiorstwem w rozumieniu przepisu art. 551 Kodeksu cywilnego<sup>18</sup>, jak również dopełnienie wymogów związanych z wpisem do danego rejestru. *Nota bene* nie jest prowadzony rejestr wyodrębnionych kościelnych jednostek organizacyjnych. Bez znaczenia jest również to, czy wykonywanie działalności gospodarczej jest jedynym obszarem prowadzonej działalności oraz czy jest to działalność podstawowa<sup>19</sup> i ukierunkowana na osiągnięcie zysku<sup>20</sup>. Charakteru wykonywanej działalności gospodarczej nie zmienia także fakt przekazywania przez dany podmiot wypracowanego dochodu na cele charytatywne<sup>21</sup> czy kultu religijnego.

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>22</sup> w art. 3 stanowi, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Przedsiębiorcą jest zaś osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą (art. 4 ust. 1). Również nieobowiązująca już Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>23</sup> definiowała

18 B. Rakoczy, *Ustawa o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 110.

19 Wyrok NSA z dnia 15 września 2005 r., sygn. akt FSK 2643/04, Legalis nr 76322.

20 Brak ukierunkowania na osiągnięcie zysku nie przesądza w sensie negatywnym o gospodarczym charakterze działalności. To, czy podmioty prowadzące działalność gospodarczą zakładają osiągnięcie zysku czy tylko pokrywanie kosztów swojej działalności własnymi dochodami, łączy się z rodzajem realizowanych przezeń zadań określonych statutowo oraz celami prowadzonej działalności. Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 kwietnia 2008 r., sygn. akt IV SA/Gl 1157/07, Legalis nr 161034.

21 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 68/06, Legalis nr 75.

22 Tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 1292, z późn. zm.

23 Tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 2168, z późn. zm.



*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

w art. 2, że działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Przedsiębiorcą w rozumieniu tej ustawy była osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą (art. 4 ust. 1)<sup>24</sup>. W świetle tych przepisów jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, nie może prowadzić samodzielnej działalności gospodarczej. Prowadzi ją w imieniu macierzystej kościelnej osoby prawnej<sup>25</sup>. Nie może też być uznana za przedsiębiorcę, ponieważ nie posiada osobowości prawnej i korzysta z przymiotu osobowości prawnej kościelnej osoby prawnej, w której ramach działa. Nie ma też zdolności prawnej przyznanej przez odrębną ustawę. Ustawa o stosunku państwa do Kościoła katolickiego stanowi jedynie o możliwości uznania na wniosek kościelnej osoby prawnej przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej takiej jednostki za odrębny podmiot podatkowy, jeżeli oczywiście jednostka ta jest organizacyjnie wyodrębniona. Prowadzi to do bezspornego wniosku, że jednostka ta nie spełnia wymogów definicji przedsiębiorcy zawartej w ustawie – Prawo przedsiębiorców (ani w poprzedzającej ją ustawie o swobodzie działalności gospodarczej)<sup>26</sup>.

Problem w tym, że przez pojęcie „działalność gospodarcza” – w myśl art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej – rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców. Z punktu widzenia zatem przepisów Ordynacji podatkowej jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego może być uznana za podmiot prowadzący działalność gospodarczą, a tym samym za przedsiębiorcę. Również ustawa o podatku od towarów i usług (VAT) zawiera odrębną definicję pojęcia „działalność gospodarcza”, stosowaną na użytek tej ustawy, i wyodrębniona

<sup>24</sup> C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 54–55.

<sup>25</sup> Wykonywanie działalności gospodarczej „we własnym imieniu” stanowiło (wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2007 r., sygn. akt OSK 961/06, LEX nr 354721) i nadal stanowi, mimo jego pominięcia w treści art. 4 ust. 1 ustawy – Prawo przedsiębiorców, podstawowy element definicji legalnej przedsiębiorcy. Zob. M. Etel, *Nowy przedsiębiorca w ustawie z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców*, „Acta Scientifica Academiae Ostroviensis. Sectio A: Nauki Humanistyczne, Społeczne i Techniczne” 2018, s. 61.

<sup>26</sup> A. Kruszewski [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019, s. 46–60 i s. 66–73.

kościelna jednostka organizacyjna mieści się w jej desygnatach, tak więc i na gruncie tej ustawy może być uznana za przedsiębiorcę<sup>27</sup>.

Na marginesie należy zauważyć, że również program pomocy podmiotom, które ucierpiały na skutek pandemii COVID-19, tzw. Tarcza Antykryzysowa, obejmuje także wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne, które nie są (nie wchodzą w zakres stanów objętych definicjami) przedsiębiorcami, organizacjami pożytku publicznego bądź instytucjami kultury w rozumieniu enumeratywnie wskazanych przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców oraz Ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>28</sup>, a także Ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej<sup>29</sup>. Mianowicie, zgodnie z przepisem art. 15g ust. 1<sup>30</sup> Ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>31</sup> (tzw. specustawa antykowidowa), przedsiębiorca w rozumieniu art. 4 ust. 1 lub 2 ustawy – Prawo przedsiębiorców, organizacja pozarządowa w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie oraz podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 3 tej ustawy, u których wystąpił spadek obrotów gospodarczych w następstwie wystąpienia COVID-19, państwowa lub prowadzona wspólnie z ministrem właściwym do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego instytucja kultury, w rozumieniu ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, u której wystąpił spadek przychodów w następstwie wystąpienia COVID-19, a także kościelna osoba prawna, działająca na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, o stosunku państwa do innych Kościołów i związków wyznaniowych<sup>32</sup> oraz o gwarancjach wolności sumienia

27 Tamże, s. 60–63 i s. 77–80. Zob. także P. Borszowski, *Pojęcie działalności gospodarczej w przepisach prawnopodatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12, s. 37–42; M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Duater, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019, LEX, *Komentarz do art. 3; Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 9, Warszawa 2020, Legalis, *Komentarz do art. 3; Normatywna definicja przedsiębiorcy zawarta jest oprócz ustawy – Prawo przedsiębiorców także w 22 odrębnych aktach prawnych, co powoduje, że na użytek określonych potrzeb społecznych lub gospodarczych (np. fiskalnych) używa się różnych definicji tego samego pojęcia*. Zob. C. Kosikowski, M. Etel, *Nowe prawo działalności gospodarczej*, Białystok 2014, s. 134; J. Jacyszyn, *Przedsiębiorca w regulacjach prawnych*, cz. 1: „Edukacja Prawnicza” 2015, nr 4, s. 26 i nn.; cz. 2: „Edukacja Prawnicza” 2015, nr 5, s. 42 i nn.

28 Tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 1057.

29 Tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 194.

30 W brzmieniu nadanym Ustawą z dnia 19 czerwca 2020 r. o dopłatach do oprocentowania kredytów bankowych udzielanych na zapewnienie płynności finansowej przedsiębiorcom dotkniętym skutkami COVID-19 (Dz. U. z 2020 r., poz. 1086), która weszła w życie 24 czerwca 2020 r.

31 Dz. U. z 2020 r. poz. 374, z późn. zm.

32 Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o stosunku Państwa do Wschodniego Kościoła Staroobrzędowego, nie posiadającego hierarchii duchownej (Dz. U. Nr 38, poz. 363, z późn. zm.); Ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Karańskiego Związku



*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

i wyznania<sup>33</sup>, oraz jej jednostka organizacyjna, może zwrócić się z wnioskiem o przyznanie świadczeń na rzecz ochrony miejsc pracy, o wypłatę ze środków Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych świadczeń na dofinansowanie wynagrodzenia pracowników objętych przestojem ekonomicznym albo obniżonym wymiarem czasu pracy w następstwie wystąpienia COVID-19, na zasadach określonych w art. 15g ust. 7 i 10 tzw. specustawy antykowidowej.

Tym samym jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, Kościoła katolickiego jako pracodawcy, mimo że nie posiadają statusu przedsiębiorcy w rozumieniu przepisu art. 4 ust. 1 lub ust. 2 ustawy – Prawo przedsiębiorców<sup>34</sup>, mogą złożyć wniosek o przyznanie świadczeń na rzecz ochrony miejsc pracy, ponieważ wprost są wymienione w przepisie art. 15g ust. 1 specustawy antykowidowej. Co więcej, przepisy art. 15g specustawy antykowidowej rozróżniają przedsiębiorcę i pracodawcę, co dodatkowo uzasadnia możliwość złożenia wniosku o przyznanie świadczeń na rzecz ochrony miejsc pracy przez pracodawcę, który nie posiada statusu przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 ustawy – Prawo przedsiębiorców<sup>35</sup> (choć w praktyce było to kwestionowane)<sup>36</sup>.

Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 30, poz. 241, z późn. zm.); Ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 30, poz. 240, z późn. zm.); Ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 1726); Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 43); Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 483); Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 1712); Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 169, z późn. zm.); Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 1889); Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 1599); Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do gmin wyznaniowych żydowskich w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 1798); Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 44); Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 14); Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r., poz. 13).

<sup>33</sup> Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r., poz. 1153).

<sup>34</sup> Tak samo statusu organizacji pożytku publicznego w rozumieniu art. 3 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (np. jednostki organizacyjne Caritas diecezji) oraz instytucji kultury w rozumieniu przepisów ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (np. muzea diecezjalne, biblioteki kościelne).

<sup>35</sup> Tak A. Sobczyk, *Tarcza Antykryzysowa – art. 15g a tzw. pracodawca wewnętrzny*, <https://sobczyk.com.pl/tarcza-antykryzysowa-pracodawca-wewnetrzny/> [dostęp: 8 sierpnia 2020 r.].

<sup>36</sup> Odnośnie do oddziałów przedsiębiorców zagranicznych i tzw. pracodawców wewnętrznych zob. <https://wupwarszawa.praca.gov.pl/-/12415783-faq-czyli-odpowiedzi-na-najczesciej-pojawiajace>

### III. EWIDENCJA PODATKOWA

Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>37</sup> w art. 2 ust. 1 stanowi, że osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które na podstawie odrębnych ustaw są podatnikami<sup>38</sup> (a więc także jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego), podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu. Wykonując ten obowiązek, są obowiązani do dokonania jednokrotnego zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych przez podatnika podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej oraz liczbę prowadzonych przedsiębiorstw (art. 5 ust. 1). Zgłoszenie identyfikacyjne winno zawierać: pełną i skróconą nazwę (firmę), formę organizacyjno-prawną, adres siedziby, numer identyfikacyjny REGON, organ rejestrowy lub ewidencyjny i numer nadany przez ten organ, wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych, a ponadto w przypadku zakładów (oddziałów) osób prawnych oraz innych wyodrębnionych jednostek wewnętrznych będących podatnikami – NIP oraz inne dane dotyczące jednostki macierzystej, w tym przypadku kościelnej osoby prawnej (art. 5 ust. 3).

### IV. ZWOLNIENIA W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Zgodnie z art. 7 Ordynacji podatkowej podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (§ 1). Ustawy

.....  
 sie-pytania-na-temat-wsparcia-ze-srodkow-fgsp [dostęp: 8 sierpnia 2020 r.].

<sup>37</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 170.

<sup>38</sup> Jak słusznie podkreśla doktryna, pojęcie podatnika nie ma charakteru jednorodnego. „Elementami kreującymi uzyskanie statusu podatnika mogą być czynności związane z ekonomicznym zyskiem podejmowane sporadycznie, uznawane jednak za działalność gospodarczą w świetle prawa podatkowego, bądź też czynności, które pomimo pewnej powtarzalności nie są uznawane za działalność skutkującą koniecznością wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) lub rejestru przedsiębiorców (np. działalność charytatywna)”. B. Rogalska, *Podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym*, [online] LEX, 3.1. *Pojęcie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników*. W kontekście ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników należy zatem stosować definicje działalności gospodarczej zawarte w art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej i w art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

podatkowe mogą ustanawiać podatnikami także inne podmioty niż wcześniej wymienione (§ 2). Przepisy Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych mają zastosowanie m.in. do opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych, w tym kościelnych osób prawnych (art. 1 ust. 1). Niemniej przepisy tej ustawy stosuje się nie tylko do osób prawnych, lecz również do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej<sup>39</sup>, w tym jednostek, o których mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego (art. 1 ust. 2). Skoro jednak o tym, czy dana jednostka jest podmiotem podatku, decyduje przepis prawa podatkowego, niezbędnym staje się odniesienie do takiego przepisu regulującego konstrukcję danego podatku.

Na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązek podatkowy związany jest oprócz posiadania statusu podatnika z osiąganiem dochodów (art. 1 ust. 1 i art. 7 ust. 1). Dla powstania obowiązku podatkowego nie wystarczy zatem odrębna podmiotowość prawnopodatkowa, ale niezbędne jest osiągnięcie przez dany podmiot dochodu. Dopiero jego uzyskanie powoduje powstanie obowiązku podatkowego, przez co podmiot podlegający temu obowiązkowi staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Istotne jest to, by był to podmiot mający odpowiedni stopień zorganizowania (wyodrębnienia), umożliwiający występowanie w obrocie prawnym, oraz to, że podmiot ten jest zdolny do osiągania dochodów podlegających opodatkowaniu, nawet gdy są to dochody zwolnione od podatku<sup>40</sup>. Jeśli więc wyodrębniona jednostka ma określone przymioty charakteryzujące ją jako jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej (m.in. posiada odrębny majątek, wykształconą strukturę organizacyjną, a także określoną autonomię i samodzielność w działaniu), wówczas należy uznać ją za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Autonomia w sferze majątkowej oraz wyodrębnienie organizacyjne pozwalają nie tylko na osiąganie dochodu (podlegającego opodatkowaniu), ale też na wykonanie obowiązku zapłaty podatku oraz ponoszenie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe<sup>41</sup>.

Przepisy art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewidują m.in. zwolnienia podmiotowe. Podmioty literalnie wymienione w tych

<sup>39</sup> Przykładowo jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, które mają status podatnika podatku od osób prawnych są wspólnoty mieszkaniowe (zob. wyrok NSA z dnia 17 lipca 2008 r., sygn. akt II FSK 588/07, Legalis nr 232257), szkoły i placówki oświatowe (zob. pismo Ministerstwa Finansów z 13 września 2001 r., PB3/843/8214-108/AS/2001; wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2007 r., sygn. akt II FSK 789/06, Legalis nr 113224; interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 11 lipca 2014 r., sygn. ITPB3/423-222/14/AW, dostępna na stronie internetowej interpretacje-podatkowe.org [dostęp: 6 lutego 2020 r.]), a także niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej (zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 4 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 348/05, Legalis nr 76393; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 217/13, Legalis nr 1248371).

<sup>40</sup> Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1353/05, Legalis nr 259820.

<sup>41</sup> Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 1131/16, Legalis nr 1596606.

przepisach nie rozliczają podatku dochodowego i nie składają deklaracji z tego tytułu. Podmioty te jednak są podatnikami w rozumieniu art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z kolei w przepisach art. 17 tego aktu prawnego ustawodawca zawarł katalog zwolnień przedmiotowo-podmiotowych, odnoszących się również do podatników tego podatku. Zgodnie z nimi wolne od podatku są dochody kościelnych osób prawnych (ust. 1 pkt 4a):

- a) z niegospodarczej działalności statutowej bez względu na cel ich przeznaczenia i ostatecznego wydatkowania<sup>42</sup>; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
- b) z pozostałej działalności – w części przeznaczonej na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze.

Ponadto wolne od podatku są dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne (ust. 1 pkt 4b), ale w części przeznaczonej na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie: budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze.<sup>43</sup>

<sup>42</sup> Zob. interpretacje indywidualne: dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 lutego 2016 r., sygn. IBPB-1-2/4510-856/15/JP; dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 13 lutego 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.1104.2016.2.MST; dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 stycznia 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.415.2017.1.MS; dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 stycznia 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.431.2017.1.IZ, dostępne na stronie internetowej interpretacje-podatkowe.org [dostęp: 6 lutego 2020 r.].

<sup>43</sup> Należy zwrócić uwagę na przepis art. 55 ust. 3 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, który stanowi, że dochody z działalności gospodarczej kościelnych osób prawnych oraz spółek, których udziałowcami są wyłącznie te osoby, są zwolnione od opodatkowania w części, w jakiej **zostały przeznaczone w roku podatkowym lub w roku po nim następującym** na cele kultowe, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, działalność charytatywno-opiekuńczą, punkty katechetyczne, konserwację zabytków oraz na inwestycje sakralne (czyli budowę, rozbudowę, odbudowę kościoła lub kaplicy, a także adaptację innego budynku na cele sakralne) oraz inwestycje kościelne (czyli inne inwestycje niż wymienione wcześniej), ale których przedmiotem są punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze, jak również remonty tych obiektów. Tym samym zakres podmiotowy oraz przedmiotowy zwolnień mimo różnej redakcji przepisów jest taki sam. Natomiast zasadnicza różnica między nimi dotyczy terminu. W ustawie o stosunku państwa do Kościoła katolickiego jest zawężenie terminu do roku podatkowego lub roku podatkowego następującego po nim. Z kolei w ustawie podatkowej brak regulacji dotyczącej terminu, w którym

*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

Tym samym zwolnienie dotyczy wyłącznie dochodów kościelnych osób prawnych<sup>44</sup>, ale już nie ich wyodrębnionych jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego. Zasadnicze znaczenie w kwestii rozpatrywanego zwolnienia ma fakt, czy określona działalność jest prowadzona bezpośrednio przez kościelną osobę prawną czy też wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę. Nawet wtedy, gdy jest ona powiązana z kościelną osobą prawną (np. finansowo, personalnie), to zgodnie z przepisami podatkowymi nie mamy już do czynienia z kościelną osobą prawną, ale odrębnym podmiotem. Nie ma tutaj znaczenia fakt, że podmiot ten realizuje cele określone dla kościelnych osób prawnych, które w myśl ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zostały tym zwolnieniem objęte<sup>45</sup>. Natomiast w sytuacji, kiedy wewnętrzna jednostka kościelnej osoby prawnej nie została wyodrębniona jako podmiot podatkowy na podstawie art. 55 ust. 8 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, to nie jest ona podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, a w konsekwencji nie może korzystać z jakichkolwiek zwolnień przewidzianych tą ustawą. Dochody uzyskiwane przez tę jednostkę stanowią integralną część dochodów kościelnej osoby prawnej, a tym samym kościelna osoba prawna będzie mogła skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych także w zakresie dochodów wypracowanych przez tę jednostkę<sup>46</sup>. Z tego względu nie można w stosunku do wyodrębnionej kościelnej jednostki organizacyjnej uznanej za podmiot podatkowy stosować przepisów normujących status podatkowy kościelnych osób prawnych, tak jak to jest w przypadku tych kościelnych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie zostały wydzielone jako odrębny podmiot podatkowy względem kościelnej osoby prawnej, będącej wówczas jedynym podatnikiem wraz z tymi jednostkami<sup>47</sup>.

można skorzystać ze zwolnienia podatkowego. Tym samym mamy do czynienia z kolizją przepisów o tej samej randze i tym samym stopniu, szczególności, którą należy rozwiązać zgodnie z zasadą *lex posterior derogat legi priori*. Co prowadzi do wniosku, iż termin określony w ustawie o stosunku państwa do Kościoła katolickiego nie ma aktualnie zastosowania.

- 44 M. Smakuszewski, *CIT 2019. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 932–935; P. Małecki, M. Mazurkiewicz, dz. cyt., s. 1155–1156; *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, M. Lehmann-Ziaja, A. Dembiński, B. Kurant, wyd. 17, Warszawa 2020, Legalis, *Komentarz do art. 17*; W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2020, Legalis, *Komentarz do art. 17*.
- 45 Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 stycznia 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.431.2017.1.IZ, dostępna na stronie internetowej interpretacje-podatkowe.org [dostęp: 6 lutego 2020 r.].
- 46 Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 1 sierpnia 2014 r., sygn. ITPB3/423-219a/14/PS, dostępna na stronie internetowej interpretacje-podatkowe.org [dostęp: 6 lutego 2020 r.].
- 47 Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 grudnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gl 739/14, Legalis nr 1192829.



Należy jednak zauważyć, że kościelne jednostki organizacyjne będące odrębnymi podatnikami, których celem statutowym jest działalność społecznie użyteczna, mogą skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym, ale na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tym przepisem wolne od podatku dochodowego są dochody (w tym uzyskiwane z prowadzonej ubocznie działalności gospodarczej) podatników, których celem statutowym jest: działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części przeznaczonej na te cele. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia w tym przypadku, tak jak w przypadku kościelnych osób prawnych prowadzących działalność inną niż niegospodarcza działalność statutowa (ust. 1 pkt 4a lit. b) oraz spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne (ust. 1 pkt 4b) jest przeznaczenie równowartości osiągniętych dochodów na działalność statutową określoną w tym przepisie. Różnica polega na tym, że podatnicy korzystający ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie korzystają ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej. Takiego obowiązku nie mają jedynie kościelne osoby prawne w zakresie dochodów uzyskiwanych z niegospodarczej działalności statutowej (art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a). Tym samym kościelna jednostka organizacyjna, będąca odrębnym podatnikiem (jako podmiot inny niż kościelna osoba prawna), niezależnie od tego, czy jej dochody pochodzą z niegospodarczej działalności statutowej czy z działalności gospodarczej, nie jest zwolniona z tego obowiązku. Obowiązek ten ciąży również na kościelnej osobie prawnej w zakresie dochodów uzyskiwanych z „pozostałej działalności”, czyli innej niż niegospodarcza działalność statutowa<sup>48</sup>.

Nie sposób zgodzić się z argumentacją opartą na wnioskowaniu *a maiore ad minus*, że skoro wyodrębniona kościelna jednostka organizacyjna mieści się w strukturze prawnej i organizacyjnej kościelnej osoby prawnej, okoliczność posiadania przez tę jednostkę podmiotowości podatkowej na mocy decyzji administracyjnej nie podważa prawa kościelnej osoby prawnej do zwolnienia z podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych całości jej dochodów przeznaczonych

<sup>48</sup> Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 31 stycznia 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.431.2017.1.IZ, dostępna na stronie internetowej interpretacje-podatkowe.org [dostęp: 6 lutego 2020 r.].



*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

na cele wymienione w tym przepisie, w tym dochodów osiągniętych przez jej wyodrębnioną jednostkę organizacyjną, niezależnie od tego, w jakich jednostkach organizacyjnych ten dochód został osiągnięty. Bezsprzecznym jest fakt, że z punktu widzenia prawa cywilnego wyodrębniona kościelna jednostka organizacyjna mieści się w strukturze prawnej i organizacyjnej kościelnej osoby prawnej – jest jej częścią. Tym samym kościelna osoba prawna odpowiada całym swoim majątkiem za jej zobowiązania, a pożytki z rzeczy i praw (art. 53 i 54 k.c.) przysługujących wyodrębnionej jednostce organizacyjnej nabywa *de iure* i *de facto* kościelna osoba prawna. Jednak biorąc pod uwagę autonomię prawa podatkowego, zgodnie z którą na gruncie tego prawa dla realizacji jego celów niektóre pojęcia i instytucje są uregulowane odmiennie od regulacji zawartych w przepisach gałęzi prawa, z których pojęcia te i instytucje się wywodzą, należy uznać iż w prawie podatkowym odmiennie niż w prawie cywilnym zobowiązania, ale i pożytki (dochody), przypadają wyodrębnionej kościelnej jednostce organizacyjnej. Tym bardziej że na mocy decyzji dyrektora izby administracji skarbowej, wydawanej *nota bene* na wniosek kościelnej osoby prawnej, jednostka ta jest odrębnym podmiotem podatkowym.

## V. RACHUNKOWOŚĆ

Tę kwestię regulują przepisy Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>49</sup>. Stosuje się je m.in. do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej kościelnych osób prawnych prowadzących działalność gospodarczą (art. 2 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 4) oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (art. 2 ust. 1 pkt 5), czyli także do jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego. Z kolei kościelne osoby prawne nieprowadzące działalności gospodarczej prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami wewnętrznymi tych osób (art. 2 ust. 4)<sup>50</sup>. Ten ostatni przepis koresponduje z przepisem art. 55 ust. 2 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, który stanowi, że kościelne osoby prawne są zwolnione od opodatkowania z tytułu przychodów ze swojej działalności niegospodarczej. W tym zakresie osoby te nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy o zobowiązaniach podatkowych. Wreszcie w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

<sup>49</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 351, z późn. zm.

<sup>50</sup> A. Helin, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2017, s. 94; *Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych. Komentarz*, red. W.A. Nowak, wyd. 2, Warszawa 2016, Legalis, *Komentarz do art. 2.*

mowa jest o niegospodarczej działalności statutowej, w której zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej.

Wykładnia wymienionych przepisów prowadzi do następujących wniosków. Kościelne osoby prawne, które obok działalności duszpasterskiej prowadzą równocześnie działalność gospodarczą (bez wyodrębniania jej w formie jednostki organizacyjnej uznanej za podmiot podatkowy), mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w tym zakresie zgodnie z ustawą o rachunkowości, gdyż ustawa nie zawiera żadnych kryteriów ograniczających ten obowiązek. Jest to o tyle ważne, że dane wynikające z ksiąg rachunkowych są podstawą do rozliczeń podatku dochodowego, a przy rozmiarach rocznego obrotu wyższego niż 200 000 złotych także podatku VAT, niezależnie od tego, czy wystąpi obowiązek zapłaty tych podatków. Przepisy ustawy o rachunkowości nakładają także obowiązek wykazania w bilansie oraz w rachunku zysków i strat całej prowadzonej przez nie działalności, a więc także tej niegospodarczej<sup>51</sup>. Pozostaje to w opozycji do przepisu ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, w którego myśl kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy „o zobowiązaniach podatkowych” (przez które należy również rozumieć przepisy dotyczące sprawozdawczości finansowej uregulowanej przez ustawę o rachunkowości) w zakresie działalności niegospodarczej. Rachunkowość dotycząca działalności niegospodarczej prowadzona jest bowiem zgodnie z przepisami wewnętrznymi kościelnych osób prawnych (np. dekretem ogólnym Konferencji Episkopatu Polski czy biskupa diecezjalnego)<sup>52</sup>.

Ponadto kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej, ale w zakresie niegospodarczej działalności statutowej. Prowadzenie niegospodarczej działalności statutowej nie musi zaś pokrywać się z prowadzeniem działalności niegospodarczej. Ta pierwsza odnosi się bowiem tylko do takiej działalności

51 Przepis art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowi: „W księgach rachunkowych jednostki należy ująć **wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami** [pogr. D. W.] dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty”.

52 Zgodnie z kan. 1284 § 2 pkt 7 i 8 KPK wszyscy zarządcy dóbr kościelnych powinni mieć należycie prowadzone księgi przychodów oraz rozchodów, a pod koniec każdego roku sporządzić sprawozdanie z zarządu. Ponadto zarządcy, tak duchowni, jak i świeccy, jakichkolwiek dóbr kościelnych, które nie zostały zgodnie z prawem wyjęte spod władzy rządzenia biskupa diecezjalnego, obowiązani są przedkładać każdego roku sprawozdanie ordynariuszowi miejsca, który z kolei winien je przesłać radzie do spraw ekonomicznych celem sprawdzenia (kan. 1287 § 1 KPK). Do ordynariusza należy bowiem pilnie nadzorować zarząd wszystkich dóbr, należących do podległych mu publicznych osób prawnych, z zachowaniem prawnych tytułów przyznających mu większe uprawnienia (kan. 1276 § 1 KPK). Tenże ordynariusz, uwzględniając prawa, prawne zwyczaje oraz okoliczności, powinien także przez wydanie szczegółowych instrukcji, w granicach prawa powszechnego i partykularnego, starać się o uregulowanie zarządu dóbr kościelnych (kan. 1276 § 2 KPK).

*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

niegospodarczej, która znajduje odzwierciedlenie w prawie wewnętrznym (kanonicznym) Kościoła katolickiego. Wreszcie wykaz dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej i przez przepisy ustawy o rachunkowości jest inny.

Gdy działalność gospodarcza kościelnej osoby prawnej jest prowadzona za pośrednictwem wyodrębnionej do tego celu jednostki organizacyjnej i ma ona status podatnika, to obowiązki są takie same jak wyżej opisane, ale obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej ma co do zasady wyłącznie wyodrębniona jednostka organizacyjna kościelnej osoby prawnej, przy czym dotyczy on całej prowadzonej przez nią działalności<sup>53</sup>.

W celu wyeliminowania zasygnalizowanych wątpliwości zasadna wydaje się nowelizacja art. 2 ust. 4 ustawy o rachunkowości oraz art. 55 ust. 2 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego i doprowadzenie ich do pełnej zgodności. W tym celu należałoby nadać nowe brzmienie art. 2 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Przykładowo mógłby on otrzymać następujące brzmienie: „Kościelne osoby prawne, w zakresie niegospodarczej działalności statutowej, prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami wewnętrznymi tych osób. Jeżeli kościelna osoba prawna prowadzi niewyodrębnioną organizacyjnie inną działalność, w tym działalność gospodarczą, obowiązek prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami ustawy powstaje w roku obrotowym, poczynając od miesiąca następującego po miesiącu, w którym jej przychody netto z tej działalności przekroczyły 200 000 zł”. Z kolei art. 55 ust. 2 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego mógłby otrzymać np. następującą treść: „Kościelne osoby prawne są zwolnione od opodatkowania z tytułu przychodów ze swojej niegospodarczej działalności statutowej. W tym zakresie osoby te nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej i Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości”.

<sup>53</sup> Należy jednak zauważyć, że przepis art. 51 ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowi, że jednostka, w której skład wchodzi jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe, sporządza łączne sprawozdanie finansowe będące sumą sprawozdania finansowego jednostki i wszystkich jej oddziałów (zakładów), wyłączając odpowiednio: a) aktywa i fundusze wydzielone; b) wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze; c) przychody i koszty z tytułu operacji dokonywanych między jednostką a jej oddziałami (zakładami) lub między jej oddziałami (zakładami); d) wynik finansowy operacji gospodarczych dokonywanych wewnątrz jednostki, zawarty w aktywach jednostki lub jej oddziałów (zakładów). Można nie dokonywać wyłączeń, o których mowa w pkt 2–4, jeżeli nie wpływa to ujemnie na przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, pozwala rzetelnie i jasno przedstawić sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

## VI. PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Kościelne osoby prawne lub wyodrębnione z nich dla celów podatkowych jednostki organizacyjne są, zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>54</sup>, podatnikami podatku VAT, w przypadku gdy wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na jej cel i rezultat<sup>55</sup>. Przy czym należy pamiętać, że ustawa ta posługuje się odrębną definicją działalności gospodarczej, zgodnie z którą jest to wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2).

Podatnik podatku VAT ma, zgodnie z przepisem art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 tej ustawy. W świetle art. 88 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się również do podatników, którzy nie są zarejestrowani jako czynni podatnicy VAT, z wyłączeniem przypadków, o których mowa w art. 86 ust. 2 pkt 7 ustawy. Uwzględniając cytowane przepisy, warto podkreślić, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione następujące warunki: po pierwsze, odliczenia dokonuje zarejestrowany, czynny podatnik podatku VAT, a po drugie, gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest zatem wykazanie związku pomiędzy nabyciem towarów i usług a wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Tym samym przepisy te wykluczają możliwość dokonania obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z usługami i towarami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku VAT bądź niepodlegających temu podatkowi<sup>56</sup>.

<sup>54</sup> Tekst jedn. Dz. U. z 2020 r., poz. 106, z późn. zm.

<sup>55</sup> T. Michalik, VAT. Komentarz, wyd. 15, Warszawa 2019, Legalis, *Komentarz do art. 15; Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, red. W. Modzelewski, wyd. 18, Warszawa 2020, Legalis, *Komentarz do art. 15*.

<sup>56</sup> Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 stycznia 2020 r., sygn. 0114-KDIP4-2.4.012.43.2019.2.MC, dostępna na stronie internetowej interpretacje-podatkowe.org [dostęp: 6 lutego 2020 r.]

*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

Jeżeli zatem rozliczeń dokonują kościelna osoba prawna, będąca czynnym podatnikiem VAT, z wyodrębnioną kościelną jednostką organizacyjną, będącą również czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, wówczas obowiązują ogólne zasady opodatkowania i odliczeń. Natomiast w sytuacji gdy do rozliczeń dochodzi pomiędzy wyodrębnioną kościelną jednostką organizacyjną, będącą czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, z kościelną osobą prawną, która prowadzi działalność niepodlegającą lub zwolnioną z podatku VAT, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego nie przysługuje. Co więcej, odpłatna dostawa towarów i usług na rzecz macierzystej kościelnej osoby prawnej przez jej wyodrębnioną jednostkę organizacyjną mającą status podatnika VAT i będącą czynnym podatnikiem tego podatku może zostać uznana za transakcję zmierzającą do nadużycia prawa (obejścia prawa, optymalizacji podatkowej). Dotyczy to sytuacji, w których wyodrębniona jednostka organizacyjna jako czynny podatnik VAT nabywa towary i usługi z podatkiem VAT (który dla niej w całości jest podatkiem naliczonym), a następnie przy ich wykorzystaniu świadczy usługę na rzecz macierzystej kościelnej osoby prawnej, opodatkowując tę usługę podatkiem należnym, przy czym macierzysta kościelna osoba prawna prowadzi działalność niepodlegającą lub zwolnioną z podatku VAT. Argumentem za tym, że jest to transakcja zmierzająca do nadużycia prawa jest to, że gdyby tę usługę realizowała bezpośrednio kościelna osoba prawna, to prawo do odliczenia podatku naliczonego nie przysługiwałoby jej, usługa ta bowiem korzystałaby wtedy ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT (o ile ten w ogóle by wystąpił). W takim przypadku, w myśl art. 14b Ordynacji podatkowej, organ podatkowy może odmówić wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą stanowić nadużycie prawa w podatku od towarów i usług<sup>57</sup>.

<sup>57</sup> W wyroku WSA w Krakowie z dnia 15 stycznia 2019 r., sygn. akt I SA/Kr 1200/18, Legalis nr 1871778, potwierdził stanowisko dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, który odmówił wszczęcia postępowania interpretacyjnego ze względu na uzasadnione przypuszczenie, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług. W sytuacji wskazanej we wniosku Wnioskodawca (spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której jedynym udziałowcem jest kościelna osoba prawna) informował, że będzie świadczył usługi polegające m.in. na utrzymaniu i zarządzaniu nieruchomościami własnymi lub należącymi do innych podmiotów. W ramach tej działalności Wnioskodawca zamierza świadczyć usługi na rzecz właściciela (kościelnej osoby prawnej). Wobec tego Wnioskodawca zobowiązywał się do świadczenia, za wynagrodzeniem, na rzecz tej kościelnej osoby prawnej usług utrzymania i zarządzania budynkami wchodzącymi w skład inwestycji prowadzonej przez tę kościelną osobę prawną. Zatem powyższa czynności stanowiłyby odpłatne usługi opodatkowane podatkiem VAT i tym samym Wnioskodawca, co do zasady, miałby prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z faktur dokumentujących poniesione wydatki na realizację wskazanego zamierzenia inwestycyjnego. Jednakże organ skarbowy stanął na stanowisku, że w niniejszej sprawie nieuprawnione jest przyznanie Wnioskodawcy prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku

## KONKLUZJE

Ustalona w przepisie art. 12 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego reguła, że jednostki, o których mowa w tym przepisie, są wyłącznie organizacyjnym wyodrębnieniem w ramach kościelnych osób prawnych, z których osobowości prawnej korzystają w obrocie prawnym w stosunkach z podmiotami trzecimi, w jakich działają jako część osoby prawnej i ze skutkiem w jej sferze prawnej, doznaje wyjątków na gruncie prawa pracy i prawa podatkowego. Otóż wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne mogą być, zgodnie z art. 3 Kodeksu pracy, pracodawcami z wszelkimi wynikającymi z tego statusu konsekwencjami. Mogą też być, na mocy art. 55 ust. 8 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, na wniosek kościelnej osoby prawnej uznane przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej za odrębne podmioty podatkowe. Zatem sens i cel ich organizacyjnego i finansowego wyodrębnienia polega na rozerwaniu na płaszczyźnie prawa pracy i prawa podatkowego więzi łączącej kościelną osobę prawną z powołaną przez nią jednostką organizacyjną poprzez przyznanie tej jednostce statusu pracodawcy i podmiotowości podatkowej. Dzięki temu może ona samodzielnie wywiązywać się z powinności pracodawcy oraz obowiązków podatkowych łączących się z działalnością prowadzoną w ramach jej struktur organizacyjnych, nie wywołując tym samym

z realizacją ww. inwestycji tylko z tego powodu, że będzie opodatkowywać otrzymane wynagrodzenie za świadczenie usług zarządzania inwestycją. Istnieje bowiem uzasadnione przypuszczenie, że celem planowanej transakcji, tj. poczynszy od rozpoczęcia działalności Wnioskodawcy w zakresie utrzymania i zarządzania nieruchomościami, a następnie powierzenie Wnioskodawcy nadzorowania prac inwestycyjnych oraz wykonywania usług zarządzania kompleksem budynków przeznaczonych do działalności edukacyjnej, jest uzyskanie korzyści podatkowej polegającej na prawie do odliczenia podatku naliczonego od wydatków inwestycyjnych na budowę ww. kompleksu. Gdyby nie transakcja opodatkowana podatkiem VAT – tj. odpłatne świadczenie usług utrzymania i zarządzania procesem inwestycyjnym oraz procesem utrzymania i zarządzania budynkami – prawo do odliczenia podatku naliczonego nie przysługiwałoby, bo usługi edukacyjne, którym ma służyć planowana inwestycja, korzystają ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT. Stworzona sytuacja ma służyć zatem do uzyskania (w ramach relacji Wnioskodawca–kościelna osoba prawna) prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu prowadzonych prac budowlanych związanych z realizacją inwestycji. Tym bardziej że kościelna osoba prawna jest jedynym udziałowcem Wnioskodawcy i wyposaża Wnioskodawcę w środki do wykonania inwestycji. Inwestycja, gdyby była zrealizowana przez kościelną osobę prawną bez pośrednictwa Wnioskodawcy, nie dawałaby możliwości pełnego odliczenia podatku VAT. Nieprzekonywająca jest przy tym argumentacja, że Wnioskodawca, który zostanie czynnym podatnikiem VAT z tytułu wykonywania usług utrzymania i zarządzania nieruchomościami należącymi do kościelnej osoby prawnej, uzyska prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego, wykazanego w fakturach wystawionych przez dostawców towarów i świadczących usługi związane z realizacją inwestycji, gdyż będzie wykorzystywał zrealizowaną przez siebie inwestycję w całości do prowadzonej działalności gospodarczej polegającej na odpłatnym świadczeniu usług utrzymania i zarządzania nieruchomościami. Z opisu zdarzenia przyszłego nie wynika, aby Wnioskodawca stał się właścicielem inwestycji i nabywał prawny tytuł do swobodnego dysponowania nią jak właściciel, gdyż realizowana inwestycja jest położona na gruntach należących do kościelnej osoby prawnej i jest finansowana przez ten podmiot.



### Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...

następstw prawnych bezpośrednio dla osoby prawnej, traktowanej jak odrębny pracodawca i podmiot prawa podatkowego.

Wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne, jeżeli uzyskają status podatnika, mogą być stroną postępowania podatkowego dotyczącego ciążącego na nich obowiązku podatkowego, jak również stroną postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, a następnie postępowania sądowo-administracyjnego w tym zakresie. Ciężar na nich także obowiązki sporządzania i składania do właściwego urzędu skarbowego deklaracji CIT-8 wraz z załącznikami oraz sprawozdania finansowego, a także płacenia (jako podatnik bądź płatnik) określonych podatków i prowadzenia ksiąg rachunkowych, przy czym dokumentacja ta winna dotyczyć całej prowadzonej przez nie działalności. Wyodrębnione kościelne jednostki organizacyjne mogą być podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej oraz ustawy o podatku od towarów i usług, co w tej sytuacji pozwala je uznać za przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisu art. 551 Kodeksu cywilnego. Podlegają więc obowiązkowi ewidencyjnemu. Ponieważ zaś są odrębnymi podatnikami i nie mają statusu kościelnej osoby prawnej, nie można w stosunku do nich stosować przepisów art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a i lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jeżeli jednak ich celem statutowym jest działalność społecznie użyteczna, mogą skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym, ale na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Gdy wykonują samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat takiej działalności są podatnikami podatku VAT i w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane przez nie do wykonywania czynności opodatkowanych, przysługuje im prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniami zawartymi w ustawie o VAT.

W celu uniknięcia rozbieżnych interpretacji i odmiennej praktyki stosowania omówionych przepisów postuluje się ich doprecyzowanie. I tak zasadna wydaje się nowelizacja art. 2 ust. 4 ustawy o rachunkowości oraz art. 55 ust. 2 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, w której wyniku wprowadzone w tych przepisach preferencje będą dotyczyły wyłącznie kościelnych osób prawnych w zakresie niegospodarczej działalności statutowej (działalności związanej z kultem religijnym, charytatywno-opiekuńczej, oświatowo-wychowawczej, naukowej czy kulturalnej).

Niezależnie od zgłoszonych postulatów *de lege ferenda* optymalnym rozwiązaniem jest, aby niegospodarczą działalność statutową prowadziły kościelne osoby prawne erygowane zgodnie z przepisami prawa kanonicznego, o których mowa w art. 6–9 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego. Taka osoba prawna prawa kanonicznego po dopełnieniu formalności z art. 13 tego

aktu prawnego wyposażona jest również w przymiot osobowości prawnej prawa polskiego. Natomiast w celu prowadzenia pozostałej działalności, w tym działalności gospodarczej, zasadnym wydaje się powołanie do istnienia bądź kościelnej osoby prawnej, o której mowa w art. 10 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, bądź fundacji, o której mowa w art. 58 tejże ustawy, bądź spółki kapitałowej (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, prostej spółki akcyjnej albo spółki akcyjnej), której jedynym udziałowcem lub akcjonariuszem będzie kościelna osoba prawna. W przypadkach tych podmiotów mogą one skorzystać ze zwolnienia w podatku CIT, ale na zasadach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Duater B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019.
- Borszowski P., *Pojęcie działalności gospodarczej w przepisach prawnopodatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 12, s. 37–42.
- Dmoch W., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2020.
- Etel M., *Nowy przedsiębiorca w ustawie z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców*, „Acta Scientifica Academiae Ostroviensis. Sectio A, Nauki Humanistyczne, Społeczne i Techniczne” 2018, s. 56–70.
- Helin A., *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2017.
- Jacyszyn J., *Przedsiębiorca w regulacjach prawnych*, cz. 1: „Edukacja Prawnicza” 2015, nr 4, s. 26 i nn.; cz. 2: „Edukacja Prawnicza” 2015, nr 5, s. 42 i nn.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, red. W. Modzelewski, J. Pyssa, M. Lehmann-Ziaja, A. Dembiński, B. Kurant, wyd. 17, Warszawa 2020.
- Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, red. W. Modzelewski, wyd. 18, Warszawa 2020.
- Kosikowski C., Etel M., *Nowe prawo działalności gospodarczej*, Białystok 2014.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. 11, Warszawa 2020.
- Michalik T., *VAT. Komentarz*, wyd. 15, Warszawa 2019.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wyd. 9, Warszawa 2020.
- Prawo pracy i ubezpieczeń społecznych*, red. K.W. Baran, wyd. 2, Warszawa 2017.
- Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019.

*Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego...*

Rakoczy B., *Ustawa o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2008.

Rogalska B., *Podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym*, [online] LEX 2014.

Smakuszewski M., *CIT 2019. Komentarz*, Warszawa 2019.

Sobczyk A., *Tarcza Antykryzysowa – art. 15g a tzw. pracodawca wewnętrzny*, <https://sobczyk.com.pl/tarcza-antykryzysowa-pracodawca-wewnetrzny/> [dostęp: 8 sierpnia 2020 r.].

*System Prawa Pracy*, t. 1: *Część ogólna*, red. K.W. Baran, Warszawa 2017.

*Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych. Komentarz*, red. W.A. Nowak, wyd. 2, Warszawa 2016.

## STRESZCZENIE

W artykule zostanie przeprowadzona analiza statusu prawnego wyodrębnionych kościelnych jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 12 Ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, uznanych przez właściwego miejscowo dyrektora izby administracji skarbowej za odrębne podmioty podatkowe. Zostanie wykazane, że ustalona w wymienionym przepisie reguła, iż jednostki te są wyłącznie organizacyjnym wyodrębnieniem w ramach kościelnych osób prawnych, z których osobowości prawnej korzystają w obrocie prawnym w stosunkach z podmiotami trzecimi, doznaje wyjątków na gruncie prawa pracy i prawa podatkowego. Ponadto zostaną wskazane mankamenty obowiązujących w tej materii przepisów, zwłaszcza dotyczących sprawozdawczości oraz zasad opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Dokonana ocena stanu *de lege lata* zostanie uzupełniona o zgłoszone postulaty *de lege ferenda*.

Słowa kluczowe: kościelne osoby prawne, wyodrębnione jednostki organizacyjne, podmioty podatkowe, niegospodarcza działalność statutowa, działalność gospodarcza.

SEPARATE ORGANISATIONAL UNITS OF THE CATHOLIC CHURCH. *DE LEGE LATA* STATUS AND *DE LEGE FERENDA* POSTULATES

The article analyses the legal status of separate church organizational units as described in article 12 of the Act from 17 May 1989, concerning the relationship between the State and the Catholic Church in the Republic of Poland, recognized by an adequate head of the tax chamber as separate tax entities. The author will prove that a rule specified in said regulation – namely that the aforementioned units are solely organizational separations within church, and legal persons may use their credentials in legal matters

with third parties – is subject to exemption when it comes to labour and tax law. Moreover, the author will outline disadvantages of the existing regulations in this respect, especially when it comes to reporting and the rules of income tax on legal persons. Evaluation of *de lege lata* status will be completed by *de lege ferenda* postulates.

Key words: church legal persons, separate organizational units, tax entities, non-commercial statutory operations, commercial activity.