

OPODATKOWANIE NIEODPŁATNEGO PRZYROSTU MAJĄTKU OSÓB PRAWNYCH KOŚCIOŁA KATOLICKIEGO W POLSCE

1. Uwagi ogólne

W ramach obowiązującego w Polsce systemu podatkowego można wyróżnić, biorąc pod uwagę kryterium przedmiotu opodatkowania – podatki dochodowe (przychodowe), podatki konsumpcyjne i podatki majątkowe. Podatki majątkowe wzbudzają najwięcej kontrowersji w nauce prawa finansowego, ponieważ obciążenia te mają charakter bardzo niejednorodny podmiotowo, przedmiotowo i konstrukcyjnie. Można jednak stwierdzić, iż są to świadczenia, które nawiązują w sposób bezpośredni, a rzadziej także i pośredni, do posiadającego majątku¹ – majątku rozumianego jako pewna całość, część tego majątku, czyli pewne jego składniki albo nadzwyczajne przyrosty majątku².

W doktrynie zwraca się uwagę, że obciążenia podatkowe, związane w szczególności z przychodem i majątkiem, należy rozpatrywać w kontekście całego systemu podatkowego. Mają one silne związki z innymi świadczeniami podatkowymi występującymi w danym miejscu i czasie. Zaliczenie ich do podatków przychodowych lub majątkowych jest w wielu przypadkach sprawą umowną³. Ustalenie, czy dany podatek jest dochodowy, przychodowy lub majątkowy, nie może opierać się na samym przedmiocie opodatkowania. Często należy przeanalizować całą konstrukcję prawną podatku by móc stwierdzić, iż dane świadczenie można zaliczyć do jednej z ww. kategorii.

Wśród podatków majątkowych można wyróżnić podatki od władania majątkiem (np. podatek od nieruchomości)⁴, obrotu majątkiem (np. podatek

Bogumił Pahl; asystent na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego; uczestnik seminarium doktoranckiego w katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; adres do korespondencji: bogumilpahl@op.pl

¹ N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki majątkowe*, Warszawa 1996, s. 33.

² *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2005, s. 167.

³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 549.

⁴ W doktrynie prawa podatkowego zwraca się uwagę, iż bardziej właściwym określeniem wydaje się „władanie majątkiem” niż „posiadanie majątku”, np. przez władanie nieruchomością rozumie się „samo posiadanie” i używanie nieruchomości, bez uzyskiwania przychodów i obrotu nimi – zob. szerzej L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Białystok 2001, s. 20n.

od czynności cywilnoprawnych) oraz podatki od nieodpłatnego przyrostu majątku (masy majątkowej).

W polskim systemie podatkowym do podatków obciążających nieodpłatny przyrost majątku należy zaliczyć podatek od spadków i darowizn oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Konstrukcja podatku od spadków i darowizn uregulowana jest w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r.⁵, natomiast podatku dochodowego – w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r.⁶

Podatek od spadków i darowizn jest typowym świadczeniem obciążającym nieodpłatne nabycie (nabycie tytułem darmym) lub zbycie praw majątkowych. Nie ma więc wątpliwości, że świadczenie to należy zaliczyć do podatków obciążających nieodpłatne nabycia majątku. Reforma podatku od spadków i darowizn przeprowadzona w 1989 r. wykluczyła jednak z zakresu podmiotowego tego świadczenia osoby prawne, w tym kościelne osoby prawne. Tym samym nieodpłatne nabywanie majątku przez te podmioty poddane zostało reglamentacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁷.

Zaliczenie podatku dochodowego od osób prawnych do kategorii podatków majątkowych może być, po pobieżnej analizie, uznane za nieuzasadnione. Jednak gdy dokładnie prześledzi się tę konstrukcję podatkowo – prawną, można wskazać na elementy, które potwierdzają tezę o zakwalifikowaniu podatku dochodowego od osób prawnych, w pewnym zakresie, jako podatku majątkowego. Jak bowiem traktować darowiznę lub spadek otrzymany przez osobę prawną (np. kościelną osobę prawną)?

Oczywiście nie jest błędem uznawanie takiej czynności jako uzyskanie przychodu. Jeżeli jednak weźmie się pod uwagę fakt, że podatek dochodowy ma z reguły obciążać dochód podatnika, będący efektem jego działalności gospodarczej (dochód wypracowany), to włączenie do konstrukcji tego świadczenia, przysporzenia majątkowego (niewypracowanego) związanego z nadzwym-

⁵ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Tekst jednolity: Dz. U. z 2004 r., nr 142, poz. 1514 z późn. zm.).

⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jednolity: Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.p.d.o.p.

⁷ W Republice Federalnej Niemiec nieodpłatne nabywanie majątku przez osoby prawne podlega reglamentacji ustawy o podatku od spadków i darowizn (Erbschaftsteuer und Schenkungstergesetz). Związki wyznaniowe posiadające status korporacji prawa publicznego oraz Wspólnoty żydowskie zwolnione są jednak od tego świadczenia (zwolnienie podmiotowe). Warto zwrócić uwagę, że specyficznym uregulowaniem w niemieckim podatku od spadków i darowizn jest zwolnienie na zasadach wzajemności zagranicznych wspólnot religijnych, które przeznaczają otrzymany majątek na cele związane z działalnością kościoła. Warunkiem stosowania tego zwolnienia jest, by doszło do formalnej wymiany deklaracji (oświadczeń) między Ministerstwem Finansów a danym krajem. Wykorzystanie otrzymanego majątku na inne cele niż bezpośrednio związane z działalnością danego kościoła skutkuje utratą zwolnienia. We Francji nabycie majątku tytułem spadku i darowizny przez stowarzyszenia kultowe, związki stowarzyszeń kultowych oraz upoważnione bractwa (kongregacje) jest również zwolnione od podatku od spadków i darowizn.

czajnymi, niecodziennymi okolicznościami, wydaje się być tylko „nietrafionym” zabiegiem ustawodawcy, skutek którego do konstrukcji typowego podatku dochodowego dodany został element właściwy podatkowi majątkowemu. Prawodawca, wyłączając z zakresu podmiotowego podatku od spadków i darowizn osoby prawne, powinien stworzyć nową konstrukcję, uregulowaną w odrębnym akcie prawnym, która obejmowałaby swym zakresem tylko osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej⁸.

Prawodawca w powyższy sposób jednak nie postąpił i skutek tego, z chwilą wyłączenia z zakresu podmiotowego osób prawnych, powstały w Polsce dwa systemy opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku. Pierwszy z nich, polegający na potraktowaniu nieodpłatnych przyrostów majątkowych jako dochodu i objęciu tych zdarzeń podatkiem dochodowym. Drugi zaś, charakteryzujący się opodatkowaniem nieodpłatnego przyrostu majątku typowym podatkiem majątkowym – podatkiem od spadków i darowizn. Jest to najlepszym dowodem na to, że zaliczenie obciążeń podatkowych związanych z majątkiem i przychodem do podatków przychodowych (dochodowych) lub majątkowych jest bardzo często sprawą umowną, zależy od „koncepcji” ustawodawcy. Sytuacja ta rodzi jednak pewne konsekwencje polegające m. in. na tym, że od takiej samej wartości darowizny w innej wysokości podatek zapłaci osoba fizyczna, w innej osoba prawna.

W związku z powyższym nadzwyczajny przyrost majątku kościelnych osób prawnych w postaci spadku lub darowizny należy traktować, począwszy od 1989 r., jako uzyskanie dochodu (przychodu)⁹.

Należy podkreślić, że pierwotny tekst ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1992 r. nie zawierał przepisów dotyczących bezpośrednio kościelnych osób prawnych. Ustawodawca utrzymał w mocy zwolnienia od tego świadczenia przysługujące na mocy ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP¹⁰. Wynikało to bowiem z treści art. 40 ust. 2 u.p.d.o.p. Przepis ten, po dwóch latach obowiązywania, został uchylony mocą ustawy z 16 grudnia 1993 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania i niektórych innych ustaw¹¹. Jednocześnie jednak do art. 17 ust.

⁸ Należy zwrócić uwagę, że nie można negować samego wyłączenia z zakresu podmiotowego podatku od spadków i darowizn osób prawnych, gdyż podatek ten jest świadczeniem, w którym w znacznym stopniu uwypuklone zostały stosunki rodzinne, które to z oczywistych względów mogą tylko dotyczyć osób fizycznych.

⁹ W wyroku NSA z dnia 10 listopada 1993 r. skład orzekający stwierdził jednoznacznie, że darowizny otrzymywane przez fundację (osobę prawną) stanowią źródło przychodu, który po odjęciu ewentualnych kosztów jego uzyskania jest dochodem podlegającym opodatkowaniu – sygn. akt SA/Po 1527/93, opublikowany w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1995”, nr 3, poz. 47.

¹⁰ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 29, poz. 154).

¹¹ Dz.U. nr 134, poz. 646.

1 u.p.d.o.p. dodano unormowania bardzo podobne do tych, które dotąd obowiązywały na podstawie ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP. Od tego czasu status prawny kościelnych osób prawnych na gruncie podatku dochodowego jest w pełni uregulowany przepisami u.p.d.o.p.¹².

Zwolnienia od podatku dochodowego dla kościelnych osób prawnych normują przepisy art. 17 ust. 1 pkt. 4a oraz pkt. 4b u.p.d.o.p.¹³. Stosownie do ich treści wolne od podatku są dochody kościelnych osób prawnych:

- z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,
- 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 zwolnione od podatku są dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczonej na wyżej wymienione cele. Zaznaczyć należy, że zasady stosowania przedstawionego powyżej zwolnienia od podatku dochodowego określone są również w art. 17 ust. 1b oraz art. 1e u.p.d.o.p.

Trzeba również zwrócić uwagę, że poza wskazanymi uregulowaniami, u.p.d.o.p. zawiera jeszcze jeden przepis, który wydawać by się mogło, że ma

¹² Warto zauważyć, iż ustawodawca z początkiem 1994 r., uchylając przepisy tzw. ustaw kościelnych regulujących zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych, „zapomniał” jednocześnie dokonać skreślenia właściwych przepisów w tych ustawach. Przepisy te są w dalszym ciągu publikowane w tekstach jednolitych tych ustaw i niezmieniane pomimo kolejnych ich nowelizacji. Art. 40 ust. 1 u.p.d.o.p. stanowi bowiem, że uchyla się, z zastrzeżeniem ust. 2, przepisy ustaw szczególnych przyznające ulgi i zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych oraz znosi się przyznane na podstawie tych przepisów ulgi i zwolnienia. Poza wskazaną sytuacją trzeba zwrócić uwagę na jeszcze jeden wynikających z tych zmian absurd. Mianowicie art. 55 ust. 1 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego stanowi, że majątki przychody kościelnych osób prawnych podlegają ogólnym przepisom podatkowym, z wyjątkami określonymi w art. 2 – 6. Jakie w tej sytuacji mogą być wyjątki, skoro ust. 2 i 3 art. 55 jest uchylony? Powyższe pokazuje tylko, jak niekonsekwentnie dokonywane są zmiany w prawie podatkowym. Dodatkowo zauważyć należy, że uchylene przepisów ustaw kościelnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych jednoznacznie potwierdzone zostało w piśmie Ministra Finansów z dnia 26 marca 1994 r., Nr PO 4/N – 722/86/94, opublikowane w: J. Kostrzewski, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 1997, s. 99.

¹³ W doktrynie prawa podatkowego zwolnienia te dzieli się na zwolnienia warunkowe i bezwarunkowe – zob. szerzej B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 1997, s. 177 oraz A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 192.

zastosowanie do kościołów i innych związków wyznaniowych, w tym Kościoła katolickiego. Mianowicie w art. 17 ust. 1 pkt. 4 stwierdzono, że wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest m. in. działalność w zakresie kultu religijnego, w części przeznaczanej na te cele.

W praktyce przepis ten odnosi się przede wszystkim do fundacji i stowarzyszeń prowadzący ściśle określone cele, w tym cele kultu religijnego. W tym miejscu należy jednak zauważyć, że ustawa o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP przewiduje możliwość tworzenia stowarzyszeń i fundacji. W tym zakresie mają zastosowanie przepisy tej ustawy oraz ustawy prawo o stowarzyszeniach i o fundacjach. Zarówno stowarzyszenia, jak i fundacje utworzone przez kościelne jednostki organizacyjne należy traktować jako kościelne osoby prawne. Do tych podmiotów będą więc miały zastosowanie przepisy art. 17 ust. 1 pkt. 4a u.p.d.o.p.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie problemów związanych ze stosowaniem konstrukcji prawnych dotyczących opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego w Polsce. Ponadto w artykule wykazane zostanie również, iż błędna jest teza, w myśl której, kościelne osoby prawne nie płacą w ogóle podatku obciążającego nieodpłatny przyrost majątku.

2. Nieodpłatny przyrost majątku jako przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

W myśl art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Natomiast w ściśle określonych w ustawie sytuacjach przedmiotem opodatkowania jest przychód (art. 21 i 22 u.p.d.o.p.).

Generalnie biorąc, dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Innymi słowy – dochód stanowi wynik obliczeń uwzględniających przychody uznane przez ustawę za przychody podatkowe oraz koszty uznane przez ustawę za koszt uzyskania przychodów. Podkreślić należy, że przepisy u.p.d.o.p. nie wyjaśniają, w przeciwieństwie do terminu „koszty uzyskania przychodu”, pojęcia „przychód”. Ustawodawca zastosował natomiast poprzez użycie słowa „w szczególności” metodę polegającą na wymienieniu głównych (przykładowych) kategorii przychodów¹⁴. Przepisy art. 12 u.p.d.o.p. nie wyczerpują zatem wszystkich kategorii, jakie mogą stanowić przychód dla potrzeb podatku dochodowego od osób prawnych i tworzą tym samym katalog otwarty¹⁵. Wśród przykładowych wyliczeń zawartych w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. zabrakło jednak wskazania, iż przy-

¹⁴ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 415-416.

¹⁵ W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2005, s. 241.

chodem w świetle przepisów tej ustawy są również rzeczy i prawa majątkowe otrzymane tytułem darowizny, spadku czy też zapisu.

Warto zauważyć, że przyjęcie przez ustawodawcę otwartego katalogu przychodów powoduje, iż w praktyce powstają problemy związane z zakwalifikowaniem danego przysporzenia majątkowego jako przychodu. W doktrynie wskazuje się, że co do zasady, o zaliczeniu otrzymanego przysporzenia majątkowego do przychodów danej osoby prawnej decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa tej osoby prawnej. Mając to na uwadze, przychód definiuje się jako wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, których rzeczywiste otrzymanie, a w niektórych przypadkach już sam fakt, że są należne, powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego¹⁶.

Słusznie także podkreśla się w orzecznictwie, że o zakwalifikowaniu przysporzenia jako przychodu podatkowego nie decyduje to, że nie znalazło się ono w katalogu wartości niezaliczonych przez ustawodawcę do przychodów podatkowych (art. 12 ust. 4 u.p.d.o.p.), ale to, że jest ono wartością przez podatnika „otrzymaną” w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. Z istoty podatku dochodowego wynika, że jest on ciężarem publicznoprawnym od przyrostu majątkowego (dochodu), a zatem przychodem jest tylko ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika może powiększyć jego aktywa¹⁷.

Mając na uwadze powyższe, nie powinno budzić wątpliwości, że otrzymanie rzeczy i praw majątkowych tytułem nadzwyczajnych okoliczności, takich jak darowizna, spadek oraz zapis, stanowi przychód w rozumieniu u.p.d.o.p. W literaturze prawa podatkowego jednoznacznie podkreśla się, że osoby prawne nie podlegają przepisom o podatku od spadków i darowizn, stąd też równowartość otrzymanej darowizny stanowi zawsze przychód, wpływając na wysokość dochodu¹⁸.

Poruszając problematykę zakwalifikowania nadzwyczajnego przyrostu majątku jako przychodu, należy zwrócić uwagę na art. 12 ust. 1 pkt. 2 u.p.d.o.p. Przepis ten stanowi, że przychodem jest wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń (z pewnymi wyjątkami). Treść tego przepisu może sugerować, iż darowiznę należy traktować jako nieodpłatne świadczenie. Zaliczenie jednak darowizny do nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w tym przepisie, jest niewłaściwe.

¹⁶ *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2006, s. 237.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 14 maja 1998 r. sygn. akt SA/Sz 1305/97, opublikowany w: „LEX”, 35950.

¹⁸ A. Piotrowski, *Darowizna a podatek dochodowy*, „Przegląd Podatkowy”, 5(1995), s. 1n.

W doktrynie prawa cywilnego nie ma wątpliwości, że darowizna należy do czynności prawnych nieodpłatnych (zawieranych pod tytułem darmym)¹⁹. Do *essentialia negotii* umowy darowizny należy zobowiązanie darczyńcy do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku²⁰. Pojęcie darowizny nie obejmuje jednak każdego nieodpłatnego przysporzenia. Darowizną nie jest m. in. bezpłatne przysporzenie uregulowane innymi przepisami k.c. (art. 889 pkt. 1). Nie można więc uznać za darowiznę np. użyczenia, bezpłatnego przechowania, pożyczki nieoprocentowanej, jak i nieodpłatnego świadczenia jakichkolwiek usług. Powyższe uregulowanie wyraźnie więc rozgranicza darowiznę od innych nieodpłatnych świadczeń. Kolejnym wyróżnikiem darowizny i nieodpłatnego świadczenia jest sam przedmiot transakcji. Przedmiotem darowizny mogą być rzeczy, a więc wszystkie nieruchomości i ruchomości oraz pieniądze i prawa majątkowe (zbywalne, czyli takie, które mogą być przedmiotem sprzedaży). Może ona też obejmować prawo wieczystego użytkowania oraz prawa rzeczowe ograniczone, a także zwolnienie z długu, przejęcie długu. Umowa darowizny może ponadto obejmować prawa majątkowe wynikające z autorstwa, patentu i wynalazku. Przedmiotem darowizny nie mogą być natomiast bezpłatne świadczenia, których przedmiotem są usługi, z uwagi na brak przesłanki przysporzenia kosztem majątku świadczącego usługę²¹.

Konkludując, stwierdzić należy, iż otrzymanych darowizn na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych nie można utożsamiać z nieodpłatnymi świadczeniami, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt. 2 u.p.d.o.p. Zarówno jednak otrzymanie przez osobę prawną nieodpłatnego świadczenia, jak i darowizny, spadku oraz zapisu, rodzi co do zasady obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Każde z tych świadczeń należy bowiem traktować jako przychód w rozumieniu u.p.d.o.p.

3. Zwolnienia od podatku dochodowego

3.1. Przesłanki wprowadzenia zwolnień od podatku dochodowego

Przywileje podatkowe, a wśród nich zwolnienia od podatku, są jednym ze sposobów wspierania działalności kościołów i innych związków wyznaniowych przez państwo²². Zwolnienia te znajdują uzasadnienie w charakterystycz-

¹⁹ A. Doliwa, *Zobowiązania*, Warszawa 2006, s. 392.

²⁰ Z. Radwański, J. Panowicz-Lipska, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Warszawa 2005, s. 76; W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skowrońska-Bocian, *Zobowiązania. Zarys wykładu*, Warszawa 2002, s. 534n.

²¹ S. Brzeszczyńska, *Darowizna w prawie podatkowym*, „Monitor Podatkowy”, 9(2004), s. 17-18; E. Marszałkowska-Krześ, S. Krześ, *Nieodpłatne świadczenia*, „Monitor Podatkowy”, 10(1999), s. 13-15.

²² W Republice Federalnej Niemiec związki wyznaniowe, posiadające status korporacji prawa publicznego, są zwolnione od podatku od spadków i darowizn.

nej dla grup religijnych działalności na rzecz społeczeństwa, prowadzonej zwykle oprócz działalności *stricte* religijnej jako konsekwencja przyjmowanej doktryny. Różnego rodzaju podmioty wyznaniowe prowadzą szeroką działalność charytatywną, opiekuńczo – wychowawczą, naukową, oświatową oraz przyczyniają się do zwalczania patologii społecznych, przez co realizują zadania, które w innym przypadku musiałyby zostać wykonane przez instytucje państwowe²³.

Zwolnienia podatkowe, jako istotny element konstrukcji podatkowej, służą realizacji zamierzeń określanych przez państwo w ramach polityki podatkowej. Jej skuteczność w danym okresie zależy od właściwego doboru środków, tj. stanowienia prawa podatkowego i stosowania tego prawa, aby odpowiednio dobrane konstrukcje podatkowe pozwalały optymalnie wykorzystywać funkcje podatku, a wśród nich funkcję stymulacyjną²⁴. Nie budzi wątpliwości, że podatki ograniczają swobodę zachowania się podatnika. Dlatego też państwo w ramach prowadzonej polityki podatkowej nie powinno „krępować” podatników w ich zachowaniach, szczególnie w sytuacji, gdy realizują oni zadania nałożone na państwo (m. in. pomoc społeczna, naukę). Wprowadzenie zwolnień od podatku dochodowego w znacznej mierze ułatwia więc podmiotom kościelnym pełnienie funkcji z zakresu wyższej użyteczności publicznej, a nie tylko kultu religijnego. Należy zwrócić uwagę, iż z samego brzmienia zwolnień uregulowanych w art. 17 ust. 1 pkt. 4a i 4b wynika, iż dotyczą one sytuacji, w których dochody przeznaczane są na działalność społecznie użyteczną.

Ponadto analizowane zwolnienie dochodów przeznaczonych na cele statutowe jest szeroko stosowane w ustawie o podatku dochodowym. Z podobnego typu zwolnień korzystają także związki zawodowe, fundacje i inne organizacje o charakterze nienastawionym na osiągnięcie dochodów²⁵. W związku z tym nie powinno budzić wątpliwości, że zwolnienie kościelnych osób prawnych jest w pełni uzasadnione i potwierdza tylko tezę, że kościoły i inne związki wyznaniowe nie są w Polsce uprzywilejowane. Są opodatkowane na takich samych zasadach jak inne organizacje pozarządowe działające dla dobra ogółu społeczeństwa.

Należy więc przypuszczać, że głównym zamiarem ustawodawcy wprowadzającego zwolnienie od podatku dochodowego było ułatwienie instytucjom kościelnym pełnienia zadań służących większości społeczeństwa – zadań, które w znacznej części powinno wykonywać państwo.

²³ A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2006, s. 220.

²⁴ M. Grzybowski, *Finansowoprprawne granice wolności organizacji pozarządowych*, „Glosa”, 3(1999), s. 1.

²⁵ L. Etel, *Czy kościoły i księża placą w Polsce podatki?*, „Przegląd Podatkowy”, 6(2002), s. 22.

3.2. Zwolnienie dochodów kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej

Stosownie do art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. a) u.p.d.o.p. zwolnione od podatku są dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej. W tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej. Z treści tego przepisu jednoznacznie wynika, że zakres podmiotowy zwolnienia obejmuje wyłącznie kościelne osoby prawne. Oznacza to, że żadne inne kościelne jednostki organizacyjne nie mogą korzystać z tego przywileju. Natomiast rozpatrując ten przepis od strony przedmiotowej, stwierdzić należy, że zwolnione od podatku są dochody z niegospodarczej działalności statutowej. Analiza tego przepisu sprowadza się więc w zasadzie do ustalenia znaczenia pojęcia „niegospodarcza działalność statutowa”.

W literaturze prawa finansowego pojęcie to definiuje się jako każdą działalność, nie będącą działalnością gospodarczą i będącą działalnością wynikającą z samej istoty kościoła i specyfiki działalności²⁶. Dokonując wyjaśnienia tego terminu, słusznie posłużono się definicją negatywną – każdą działalność, poza działalnością gospodarczą, uznano za działalność niegospodarczą.

Na gruncie u.p.d.o.p. ustawodawca nie definiuje pojęcia „działalność gospodarcza”. Należy więc odwołać się do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w której zdefiniowany jest ten termin²⁷. Stosownie do art. 2 tego aktu 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. Każdą więc działalność, która nie mieści się w pojęciu działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej należy traktować jako działalność niegospodarczą.

Kolejnym warunkiem stosowania zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. a) u.p.d.o.p. jest to, by niegospodarcza działalność kościelnej osoby prawnej była działalnością statutową. Oznacza to, że zakres tej działalności musi wynikać ze statutu lub innego aktu określającego wewnętrzną strukturę danego kościoła. W Kościele katolickim zasadnicze znaczenie będą więc miały przepisy Kodeksu Prawa Kanonicznego oraz przepisy zawarte w statutach poszczególnych kościelnych osób prawnych (np. statucie Caritas diecezjalnego). Sięgając do kanonu 1254 Kodeksu Prawa Kanonicznego można wyprowadzić wniosek, że statutową działalnością kościoła są następujące zadania:

²⁶ M. Unisk, *Opodatkowanie kościelnych osób prawnych w świetle polskiego prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 7-8(2002), s. 59.

²⁷ Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej traktowana jest jako „konstytucja” polskiego prawa gospodarczego. Z tych też względów pojęcia tam zdefiniowane mają zastosowanie w całym systemie prawa, chyba, że ustawodawca na gruncie danego aktu prawnego nadaje tym pojęciom inne znaczenie.

- nauczycielskie;
- uświęcające, prowadzenie dzieł apostolatu i miłości, zwłaszcza wobec biednych;
- zapewnienie utrzymania duchowieństwa oraz innych pracowników kościelnych.

Nauczycielskie zadanie kościoła opiera się na obowiązku i wrodzonym prawie głoszenia Ewangelii wszystkim narodom, niezależnie od jakiegokolwiek władzy, oraz propagowanie zawsze i wszędzie zasad moralnych w odniesieniu do porządku społecznego, a także wypowiedanie oceny o wszystkich sprawach ludzkich, na ile wymagają tego fundamentalne prawa osoby ludzkiej i zbawienie człowieka. Zadanie to realizowane jest w posłudze Słowa Bożego i nauczaniu katechetycznym, w misyjnej działalności kościoła, w wychowaniu katolickim przez szkoły i uniwersytety katolickie oraz inne instytuty studiów wyższych²⁸.

Uświęcające zadanie kościoła realizowane jest poprzez liturgię oraz sakramenty (m. in. chrzest, bierzmowanie, sakrament chorych), a także przez tzw. sakramentalia (np. pogrzeby). Natomiast prowadzenie dzieł apostolatu i miłości zwłaszcza wobec biednych oraz zapewnienie utrzymania duchowieństwa i pracowników kościelnych nierozzerwalnie wiążą się z ww. zadaniami. Innymi słowami z nich wynikają i są konsekwencją ich realizacji²⁹.

Można więc stwierdzić, że zarówno kult religijny, jak i działalność charytatywno – opiekuńcza oraz naukowa i oświatowo – wychowawcza należą do statutowej działalności kościoła.

Reasumując stwierdzić należy, że dochody uzyskiwane przez kościelne osoby prawne z niegospodarczej działalności statutowej są wolne od podatku, bez względu na cel ich przeznaczenia i ostatecznego wydatkowania. Ponadto zauważyć trzeba, że kościelne osoby prawne uzyskujące dochody z niegospodarczej działalności statutowej zwolnione są od obowiązku składania comiesięcznych deklaracji oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy (art. 25 ust. 3a i art. 27 ust. 1 u.p.d.o.p.). Podmioty te w tym zakresie nie mają także obowiązku prowadzenia dokumentacji przewidzianej w przepisach Ordynacji podatkowej.

²⁸ Zob. kanony: 747, 760, 762, 773, 781, 786, 796 i 807 Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.

²⁹ M. Tyrakowski, *Opodatkowanie dochodów Kościoła katolickiego w Polsce*, Warszawa 2005, s. 89.

3.3. Problematyka zwolnienia od podatku dochodowego dochodów kościelnych osób prawnych z tzw. pozostałej działalności

3.3.1. Uwagi ogólne

Ustawodawca potraktował w sposób uprzywilejowany nie tylko dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej, ale również dochody z pozostałej działalności (a więc gospodarczej) w sytuacji, gdy zostaną one przeznaczone na cele ściśle określone w ustawie. Konstrukcja tego zwolnienia jest dosyć skomplikowana, uregulowana jest bowiem w kilku przepisach u.p.d.o.p. Ponadto kluczowe znaczenie dla określenia dopuszczalności korzystania przez podatnika (kościelną osobę prawną) z opisywanego zwolnienia ma dokonanie prawidłowego zdefiniowania pojęć użytych przez ustawodawcę w tym przepisie. Przepisy prawa podatkowego nie zawierają definicji takich pojęć, jak: cele kultu religijnego, działalność charytatywno – opiekuńcza, czy też naukowa. Są to pojęcia nieostre, stąd też kwalifikacja działań podatnika może budzić wątpliwości. Podkreślić trzeba, że brak jest również takich definicji – o charakterze uniwersalnym – w przepisach innych działów prawa. Tylko w niektórych przypadkach istnieje możliwość wyjaśnienia tych pojęć na podstawie poszczególnych przepisów ustaw kościelnych.

Z tych też względów konieczne jest przybliżenie terminów użytych przez prawodawcę. Pozwoli to we właściwy sposób zrozumieć istotę analizowanego zwolnienia. Poniżej przedstawione zostaną poszczególne pojęcia, którymi posłużono się w analizowanym zwolnieniu oraz warunki jego stosowania.

3.3.2. Pojęcie środków przeznaczonych na cele kultu religijnego

Z brzmienia art. 17 ust.1 pkt. 4a lit. b) wynika, że zwolnione są dochody kościelnych osób prawnych z pozostałej działalności m. in. w części przeznaczonej na cele kultu religijnego. Jak zostało podkreślone powyżej, w prawie pozytywnym brak jest definicji „środków przeznaczonych na cele kultu religijnego”. Próbę wyjaśnienia tego terminu podjęto w piśmie Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 31 października 1995 r.³⁰ Stwierdzono w nim bardzo ogólnikowo, że środki (dochody) przeznaczone na cele kultu religijnego to środki przeznaczone dla kościołów, związków religijnych i kościelnych osób prawnych. Przedstawiona definicja nie rozwiązuje więc analizowanego problemu.

Natomiast godnym uwagi jest fakt, że w doktrynie prawa podatkowego dokonano sprecyzowania pojęcia „środki przeznaczone na cele kultu religijnego”. Zgodnie z tym poglądem, środki przeznaczone na cele kultu religijnego to takie, w których wyróżnia się trzy podstawowe grupy wydatków:

³⁰ Pismo Podsekretarza Stanu nr PO 2/11 – 01573/95 z dnia 31.10.1995 r. do izb i urzędów skarbowych, opublikowane w: „Biuletyn Skarbowy”, 4(1995), s. 14.

- środki przeznaczone na nabycie lub utrzymanie przedmiotów używanych wyłącznie przy spełnianiu obrzędów religijnych – naczyń i przedmiotów liturgicznych (np. kielichy, monstrancje, itp.), szat liturgicznych (np. ornaty, komże, itp.), bielizny kościelnej (np. obrusy), win mszalnych, komunikantów, opłat za energię elektryczną, itp.;
- środki przeznaczone na utrzymanie w stanie przydatnym do użytku obiektów kościelnych lub innych miejsc świętych przeznaczonych do sprawowania kultu Bożego (kościół, kaplic, itp.). związane są z tym również inwestycje np. na budowę, przebudowę, odbudowę lub rozbudowę budynków kościelnych albo adaptację budynków na cele sakralne;
- środki przeznaczone na utrzymanie osób duchownych i członków zakonów ponoszone przez kościelne osoby prawne, zakony i kongregacje zakonne. Na równi z tymi wydatkami traktowane są koszty utrzymania seminariów duchownych i domów przygotowawczych (nowicjatów) oraz koszty funkcjonowania kościelnej osoby prawnej³¹.

Przedstawiony powyżej zakres pojęcia „środków przeznaczonych na cele kultu religijnego” obejmuje dosyć szeroki katalog wydatków. Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że te wszystkie wydatki wiążą się nierozdzielnie z wykonywaniem kultu religijnego. Przeznaczenie więc dochodów przez kościelną osobę prawną na wskazane cele skutkuje tym, iż będą one objęte analizowanym zwolnieniem.

3.3.3. Definicja środków przeznaczonych na działalność charytatywno – opiekuńczą

Do istotnych zadań, wynikających z misji Kościoła katolickiego, należy prowadzenie działalności charytatywno – opiekuńczej. Działalność ta wynika z podstawowego przykazania miłości bliźniego³². W celu realizacji zadań charytatywno – opiekuńczych władze Kościoła katolickiego powołują różne instytucje na szczeblu krajowym i diecezjalnym.

Warto zauważyć, że działalności charytatywno – opiekuńczej Kościoła katolickiego poświęcony został cały rozdział 7 ustawy regulującej stosunek państwa do tego Kościoła. Zawarte tam przepisy w istotny sposób pozwolą określić zakres pojęcia „działalność charytatywno – opiekuńcza”. Z art. 39 tej ustawy wynika bowiem, że działalność charytatywno – opiekuńcza Kościoła obejmuje w szczególności:

- prowadzenie zakładów dla sierot, starców, osób upośledzonych fizycznie lub umysłowo oraz innych kategorii osób potrzebujących opieki;
- prowadzenie szpitali i innych zakładów leczniczych, aptek;

³¹ M. Tyrakowski, *Opodatkowanie dochodów*, s. 93.

³² J. Krukowski, *Polskie prawo wyznaniowe*, Warszawa 2000, s. 202.

- organizowanie pomocy w zakresie ochrony macierzyństwa;
- organizowanie pomocy sierotom, osobom dotkniętym klęskami żywiołowymi i epidemiami, ofiarom wojennym, znajdującym się w trudnym położeniu materialnym lub zdrowotnym rodzinom i osobom, w tym pozbawionym wolności;
- prowadzenie żłobków, ochronek, burs i schronisk;
- udzielanie pomocy w zapewnieniu wypoczynku dzieciom i młodzieży znajdującym się w potrzebie;
- krzewienie idei pomocy bliźnim i postaw społecznych temu sprzyjających;
- przekazywanie za granicę pomocy ofiarom klęsk żywiołowych i osobom znajdującym się w szczególnej potrzebie.

Mając powyższe na uwadze, można stwierdzić, że dochody wydatkowane przez kościelną osobę prawną na wskazaną działalność należy uznać za dochody przeznaczone na działalność charytatywno – opiekuńczą i w konsekwencji korzystają one ze zwolnienia od podatku dochodowego. Zauważyć należy, iż przedstawiony katalog form działalności charytatywno – opiekuńczej jest przykładowy, o czym świadczy użycie przez ustawodawcę zwrotu „w szczególności”. Wskazanie w ustawie tych form w znacznym stopniu wyjaśnia jednak zakres tego pojęcia.

Na zakończenie warto zwrócić uwagę, że w art. 40 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP wskazano również przykładowe źródła pochodzenia środków na realizację działalności charytatywno – opiekuńczej. Są to m. in. spadki, zapisy i darowizny, dochody z imprez i zbiórek publicznych, odpłatności za usługi świadczone przez kościelne instytucje charytatywno – opiekuńcze, dochody z działalności gospodarczej prowadzonej przez Caritas Polską i Caritas diecezji bezpośrednio lub w formie wyodrębnionych zakładów (np. aptek prowadzonych przez Caritas).

3.3.4. Zakres pojęcia dochodów przeznaczonych na cele naukowe i oświatowo-wychowawcze

Zakładanie i prowadzenie szkół jest w Polsce prawem gwarantowanym przez Konstytucję (art. 70 ust. 3). Kościoły i związki wyznaniowe realizują zadania naukowe i oświatowe poprzez prowadzenie szkół wyznaniowych oraz w ramach szkolnictwa państwowego. Jednostki organizacyjne kościołów i innych związków wyznaniowych mogą prowadzić zarówno szkoły typowe dla ustroju szkolnictwa (szkoły podstawowe, gimnazja, licea, itp.), jak też szkoły nietypowe, które określane są mianem szkół wewnątrzkościelnych (np. seminaria duchowne)³³.

³³ A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisz, *Prawo*, s. 162.

Podkreślić trzeba, że działalność oświatowo - wychowawcza realizowana jest nie tylko poprzez prowadzenie szkół. Działalność ta obejmuje również prowadzenie domów dziecka, rodzinnych domów dziecka, świetlic, itp. Tego typu placówki, oprócz opieki, zapewniają dzieciom możliwość wychowania się w prawidłowym środowisku rodzinnym. Świetlice wyznaniowe mają za zadanie zapewnienie opieki wychowawczej oraz stworzenie warunków do nauki własnej poprzez opiekę nad dziećmi przed i po zajęciach szkolnych. Organizują zajęcia plastyczne, sportowe, dydaktyczne, muzyczne oraz katechetyczne. Ponadto zapewniają podopiecznym możliwość skorzystania z gorących posiłków i niejednokrotnie wyposażają ich w odzież, obuwie i przybory szkolne³⁴.

Precyzyjne zdefiniowanie działalności naukowej, wychowawczej i oświatowej³⁵ jest bardzo trudne. Są to pojęcia ogólne, dlatego też każde wydatkowanie dochodu na te cele i związana z tym możliwość korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego muszą być dokładnie przeanalizowane. Pojęcie dochodów przeznaczonych na cele naukowe i oświatowo – wychowawcze powinno obejmować wszelkie środki niezbędne do prowadzenia różnego typu szkół (uczelnia), świetlic czy też domów dziecka. W zakresie tego pojęcia będą więc mieściły się m. in. środki przeznaczone na zakup pomocy dydaktycznych, utrzymanie obiektów służących takiej działalności, wycieczki krajoznawcze, kolonie, zimowiska, itp.

3.3.5. Warunki stosowania zwolnienia od podatku dochodowego – przeznaczenie a wydatkowanie dochodu

Warunki stosowania zwolnienia od podatku dochodowego kościelnych osób prawnych zostały określone zarówno w art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. b), jak i w ust. 1b tego artykułu. Przepis ten stanowi, że zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów³⁶.

³⁴ A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo*, s. 178.

³⁵ Organy podatkowe przyjmują dosyć szerokie i bardzo ogólne pojęcie oświaty, definiując ją jako proces upowszechniania wykształcenia i kultury w społeczeństwie – zob. stanowisko wyrażone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze w wydanej w dniu 30 grudnia 2004 r. informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, powołane w: A. Artowicz, *Zakres stosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych przychodów przeznaczonych na działalność statutową tych podmiotów*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 6(2005), s. 60.

³⁶ Warto zauważyć, że uregulowanie zawarte w ust. 1b art. 17 u.p.d.o.p. jest dla kościelnych osób prawnych korzystniejsze niż to, które zawarte było w ustawach kościelnych, ponieważ

Mając na uwadze brzmienie art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. b) oraz ust. 1b tegoż artykułu, należy stwierdzić, że omawiane zwolnienie od podatku dochodowego ma zastosowanie wówczas, gdy spełnione są warunki podmiotowe – podatnikiem jest kościelna osoba prawna oraz przedmiotowe – dochód podatnika z tzw. pozostałej działalności jest przeznaczony na ściśle określone cele (np. naukowe, kultu religijnego) oraz dochód ten będzie (jest) bez względu na termin przeznaczony i wydatkowany na wskazane w tym przepisie cele, przy czym zwolnienie to ma również zastosowanie w wypadku poniesienia wydatków na nabycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Zasadniczy problem związany ze stosowaniem zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych uregulowanego w art. 17, w tym ust. 1 pkt. 4a lit. b), sprowadza się przede wszystkim do wyjaśnienia pojęć: „przeznaczenie” i „wydatkowanie”.

Pojęcie „przeznaczenie dochodu” nie jest zdefiniowane ani na gruncie u.p.d.o.p., ani w innych ustawach podatkowych. W tej sytuacji, opierając się na utrwalonej linii orzecznictwa Sądu Najwyższego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, uznać trzeba, iż podstawową metodą wykładni przepisów podatkowych powinna być wykładania językowa (gramatyczna). Wykorzystanie innych metod interpretacji dopuszczalne jest - w przypadku ustawodawstwa podatkowego – wyłącznie w sytuacji, gdy zastosowanie wykładni językowej nie przynosi efektu w postaci precyzyjnego i jednoznacznego ustalenia treści danej normy. Wykładania językowa ma więc podstawowe znaczenie w procesie dokonywania przepisów prawa i od niej należy zacząć³⁷.

Według słownika języka polskiego termin „przeznaczyć” oznacza określenie z góry celu, któremu ma służyć dana rzecz³⁸. Na tej podstawie można uznać, że pod pojęciem tym należy rozumieć podjęcie przez podatnika (kościelną osobę prawną) decyzji o spożytkowaniu osiągniętego dochodu w określony sposób. Ponieważ ustawa wyraźnie rozróżnia przeznaczenie dochodu od jego wydatkowania, nie ma wątpliwości, że samo „przeznaczenie dochodu przez podatnika” nie jest tożsame z wydatkowaniem. Można więc stwierdzić, że w praktyce warunek ten będzie spełniony w sytuacji, gdy uprawniony organ kościelnej osoby prawnej podejmie decyzję o zadysponowaniu dochodem (np. darowizną) na wskazany cel.

O ile interpretacja terminu „przeznaczenie dochodu” nie budzi dużych kontrowersji, o tyle kontrowersje te rodzą się w związku z pojęciem „wydat-

w u.p.d.o.p. nie ma określonego terminu na wydatkowanie dochodu na wskazane cele. Natomiast z art. 55 ust. 3 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego wynikało, że dochód musiał być przeznaczony w roku podatkowym lub w roku po nim następującym

³⁷ A. Mariański, *Ulga dla fundacji*, „Glosa”, 1(2003), s. 5.

³⁸ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1973, s. 1025.

kowania”³⁹. Termin ten nie jest także zdefiniowany w u.p.d.o.p., ani też w innych ustawach. W związku z tym należy ustalić jego potoczne znaczenie.

Zgodnie ze słownikiem języka polskiego⁴⁰ „wydatkować” to wydać pieniądze na coś, ponieść wydatki; „wydać” to wyłożyć, wydatkować pieniądze na coś, zapłacić za coś. Z tych definicji wynika jednoznacznie, iż wydatkowanie to rzeczywiste przeniesienie własności środków pieniężnych, wydanie na coś, zmniejszenie własnej masy majątkowej. Tym samym wydatkowaniem w rozumieniu art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. będzie fizyczne przeniesienie własności środków pieniężnych w celu zapłacenia za towar, usługi, itp.⁴¹ Jeżeli zatem nastąpi zapłata w celu wywiązania się z zobowiązania związanego z inną działalnością niż określona w art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. b), to nastąpi utrata zwolnienia od podatku zadeklarowanego jako przeznaczony na cele określone w tych przepisach.

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że z art. 17 ust. 1b wynika brak istnienia wymogu bezpośredniego związku między przeznaczeniem a wydatkowaniem. Oznacza to, że dokonanie wydatku na inne cele, które mogą służyć pośrednio takiej działalności (np. zakup samochodu dla dyrektora Caritas), nie powoduje utraty prawa do zwolnienia⁴². Ponadto zwolnienie dochodu będzie również miało miejsce, gdy dochód wydatkowany jest na wspieranie działalności (np. charytatywno – opiekuńczej) prowadzonej przez inny podmiot. Uzasadnienie tego twierdzenia wynika ze sformułowanej w doktrynie prawa podatkowego zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Zgodnie z tą zasadą niejasności lub wątpliwości co do stanu prawnego bądź faktycznego nie powinny być tłumaczone na niekorzyść podmiotu, którego rozstrzygnięcie organu podatkowego dotyczy⁴³.

Istotnym problemem, pojawiającym się do końca 2003 r., związanym z użytym w art. 17 ust. 1b u.p.d.o.p. pojęciem „wydatkowania”, było ustalenie, czy wydatkowanie dochodów na nabycie papierów wartościowych jest objęte zakresem zwolnień od podatku dochodowego uregulowanych w art. 17 u.p.d.o.p.?

³⁹ Zob. J. Fiszer, M. Stolarek, S. Brzeszczyńska, *Fundacje – zwolnienie od podatku dochodowego od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy”, 12(1999), s. 6n.; B. Deuter, *Zwolnienia przedmiotowe w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Glosa”, 12(2000), s. 28n.; P. Roksisz, *Wybrane aspekty korzystania ze zwolnień podatkowych na podstawie art. 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”, 2(2006), s. 34n.

⁴⁰ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1979, s. 793.

⁴¹ A. Mariański, *Przeznaczenie a wydatkowanie. Zwolnienia od podatku dochodowego*, „Monitor Podatkowy”, 8(2002), s. 14.

⁴² A. Mariański, *Ulga dla*, s. 6.

⁴³ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy”, 3(2002), s. 10; A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy”, 5(2003), s. 5n.

W orzecznictwie wyrażano pogląd, zgodnie z którym dochody podatników, których celem statutowym jest wspieranie działalności naukowej, w części przeznaczonych i wydatkowanej na nabycie papierów wartościowych nie są zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych⁴⁴. Podkreślić należy, że uchwała ta, choć dotyczyła stosowania art. 17 ust. 1 pkt. 4 w związku z art. 17 ust. 1b, to można ją było odnieść na grunt zwolnienia uregulowanego w art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. b).

Z powyższym stanowiskiem trudno było jednak się zgodzić. W związku z tym, słusznie podnoszono w doktrynie, że dochód przeznaczony na cele statutowe (lub inne cele określone w art. 17 ust. 1) i wydany na nabycie papierów wartościowych nie traci przymiotu dochodu zwolnionego w sytuacji, gdy przeznaczenie tego dochodu nie jest związane z jego bezpowrotną „konsumpcją”, a co za tym idzie – niemożnością wydania na cele statutowe⁴⁵.

Problematyka przeznaczania dochodów podatnika na określonego rodzaju aktywa finansowe w postaci np. papierów wartościowych zauważona została przez ustawodawcę. Pojawienie się nowych rozwiązań w u.p.d.o.p. było m. in. konsekwencją uchwały składu 7 sędziów Sądu Najwyższego podjętej w dniu 13 marca 2002 r.⁴⁶ W orzeczeniu tym skład orzekający stwierdził, że niedopuszczalne jest prowadzenie wykładni przepisów prawa o fundacjach i przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sposób zawężający przedmiotowy zakres przysługującego fundacjom zwolnienia od tego podatku. Tym sposobem organy skarbowe starają się odebrać fundacjom prawo do nieograniczonego w czasie dystansu między przeznaczeniem a wydatkowaniem dochodu, względnie tolerują czekanie z wydatkami – przy równoczesnym propagowaniu możliwie pasywnych lokat kapitału założycielskiego, zaś lokaty bardziej dynamiczne usiłuje „represjonować” przez poddawanie osiągniętych z nich dochodów obowiązkowi podatkowemu, posługując się technicznie – księgowym pretekstem o rzekomo definitywnym zużyciu części dochodu na pozaustawowe cele (a właściwie przemianę dochodu na inną formę jego lokaty) i co najwyżej prowadzącym (po spieniężeniu tej lokaty) do powstania nowego dochodu, mogącego na ogólnych zasadach korzystać ze zwolnienia podatkowego. Taka wykładnia, zdaniem Sądu nie znajduje usprawiedliwienia logiczno – językowego, a poza tym jest wyraźnie dysfunkcjonalna.

Z dniem 1 stycznia 2004 r. do art. 17 u.p.d.o.p. dodany został ust. 1e. Zgodnie z tym przepisem zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne określone

⁴⁴ Zob. uchwałę NSA z dnia 20 listopada 2000 r., sygn. akt FPS 9/00, opublikowana w: „Przegląd Podatkowy”, 1(2001), s. 40.

⁴⁵ J. Fiszer, M. Stolarek, *Opodatkowanie dochodów fundacji wydatkowanych na nabycie papierów wartościowych*, „Przegląd Podatkowy”, 1(2001), s. 44.

⁴⁶ Sygn. akt III ZP 21/01, opublikowany w: „Głosa”, 10(2003), s. 37.

w tym przepisie, stosuje się również w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie:

- wyemitowanych po 1 stycznia 1989 r. obligacji Skarbu Państwa lub bonów skarbowych, a także obligacji wyemitowanych przez jednostki samorządu terytorialnego po dniu 1 stycznia 1997 r.;
- papierów wartościowych lub niebędących papierami wartościowymi instrumentów finansowych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 2 lit c) i d) ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi⁴⁷, o ile nabycie takie nastąpiło w ramach zarządzania portfelem, o którym mowa w art. 75 tej ustawy, pod warunkiem zdeponowania tych papierów wartościowych lub instrumentów finansowych na odrębnym rachunku prowadzonym przez uprawniony podmiot w rozumieniu powołanej ustawy;
- jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych działających na podstawie ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych⁴⁸.

Podkreślić trzeba, że powyższe zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i wydatkowany bez względu na termin i cele określone w ust. 1 art. 17 u.p.d.o.p. Wprowadzenie takiego postanowienia oznaczało tym samym, że ustawodawca utrzymał zwolnienie w przypadku przeznaczenia i wydatkowania na cele określone w ustawie, lecz jednocześnie zmodyfikował pojęcie „wydatkowania”. Zatem, każde przeniesienie posiadania środków finansowych będzie wydatkowaniem. Należy jednak odróżnić wydatkowanie na cele, z którymi wiąże się zwolnienie, od wydatkowania na inne cele, które skutkują utratą zwolnienia. Tylko przeniesienie posiadania środków pieniężnych w celu realizacji zadań statutowych lub innych celów określonych w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz w celu lokowania na zasadach określonych w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. – nie będzie skutkowało utratą zwolnienia⁴⁹.

3.4. Zwolnienie od podatku dochodowego dochodów spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne

W myśl art. 17 ust. 1 pkt. 4b u.p.d.o.p. zwolnione od podatku są również dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczonej na cele wymienione w pkt. 4a lit. b) art. 17 ust. 1. Z treści tego przepisu wynika zatem, że zwolnienie od podatku dotyczy wyłącznie tych dochodów, które są wydatkowane na przedstawione powyżej cele (m. in. kultu religijnego, charytatywno – opiekuńcze, naukowe).

⁴⁷ Dz.U. nr 183, poz. 1538.

⁴⁸ Dz.U. nr 146, poz. 1546.

⁴⁹ A. Mariański, *Opodatkowanie organizacji pożytku publicznego*, „Przegląd Podatkowy”, 1(2004), s. 13.

Bez znaczenia jest więc rodzaj działalności, rozmiar tej działalności czy wysokość wydatków na ww. cele. Wyjątek od zasady, że nie ma znaczenia rodzaj prowadzonej działalności, określony jest w art. 17 ust. 1a u.p.d.o.p. Zgodnie z tym przepisem zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne określone w tym przepisie, nie dotyczy⁵⁰:

- dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami;
- dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na warunkach określonych w art. 17a – 17k;
- dochodów, bez względu na czas ich osiągnięcia, wydatkowanych na inne cele niż wymienione w tych przepisach⁵¹.

Zwolnienie spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne, wymaga także spełnienia warunków określonych w art.17 ust. 1b u.p.d.o.p. – dochód musi być przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Analizowane zwolnienie będzie miało również zastosowanie w przypadku lokowania dochodów poprzez nabycie określonych w art. 17 ust. 1e aktywów finansowych.

3.5. Zwolnienie od podatku dochodowego a obowiązek składania deklaracji na podatek

Generalną zasadą dotyczącą podatników podatku dochodowego od osób prawnych jest uiszczanie zaliczek miesięcznych w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku podatkowego a sumą zaliczek należnych za miesiące poprzednie. Ostateczne rozliczenie podatku następuje w zeznaniu rocznym. Zeznanie roczne o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty należy złożyć do końca trzeciego miesiąca roku następnego i w tym terminie wpłacić należny podatek.

⁵⁰ Przepis ten ma także zastosowanie do zwolnienia od podatku dochodowego uregulowanego w art. 17 ust. 1 pkt. 4a, lit. b).

⁵¹ Mając na uwadze zakres niniejszej pracy, zasadnicze znaczenie będzie miała sytuacja określona w pkt. c), ponieważ w pkt. a) i b) ustawodawca wskazuje konkretne źródła przychodów, nie obejmują one bowiem przychodów z tytułu nadzwyczajnych okoliczności (spadek, darowizna).

We wcześniejszej części pracy podkreślone zostało, że kościelne osoby prawne, uzyskujące dochody wyłącznie z niegospodarczej działalności statutowej, zwolnione są od obowiązku składania comiesięcznych deklaracji oraz wpłacania zaliczek na podatek dochodowy. Oznacza to, że kościelne jednostki organizacyjne, uzyskujące dochody z pozostałej działalności, nie są tym zwolnieniem objęte. Na uwagę zasługuje jednak rozwiązanie unormowane w art. 25 ust. 5 u.p.d.o.p.

Zgodnie z tym przepisem podatnik (w tym kościelna osoba prawna), który złoży właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w formie pisemnej oświadczenie, że nie dokonuje wydatków na cele inne niż uprawniające do korzystania ze zwolnienia i nie osiąga przychodów określonych w art. 17 ust. 1a pkt. 1⁵², jest zwolniony od obowiązku składania comiesięcznej deklaracji i wpłacania zaliczek.

Przedstawione powyżej zwolnienie podatników z obowiązku składania deklaracji oparte jest na założeniu, że dochody te będą w przyszłości (bez względu na termin) wydatkowane na określone w ustawie cele. Zaznaczyć trzeba, że ustawodawca określił również sposób postępowania na wypadek, gdyby dochody te, pomimo uprzedniego oświadczenia podatnika w tej kwestii, zostały wydatkowane na cele inne niż objęte zwolnieniem. W takiej sytuacji podatek od dochodu uprzednio zwolnionego z opodatkowania wpłaca się – bez wezwania – do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano wydatku, nawet jeśli dotyczy to dochodów uzyskanych za lata poprzedzające bieżący rok podatkowy. Same dochody natomiast wykazuje się w deklaracji dotyczącej miesiąca, w którym dochód był wydatkowany niezgodnie z pierwotnym przeznaczeniem uprawniającym do jego zwolnienia od opodatkowania. Składana deklaracja powinna wykazywać sumę wszystkich dochodów (także z lat ubiegłych) przeznaczonych na cele objęte zwolnieniem a nie wydatkowanych na nie (wydatkowanych na inne cele) do końca miesiąca, za który składana jest deklaracja.

Kończąc, należy stwierdzić, że rozwiązanie uregulowane w art. 25 ust. 5 u.p.d.o.p. jest bardzo korzystne dla kościelnych osób prawnych, gdyż znaczna część tych podmiotów przeznacza całkowicie swoje dochody na cele określone w art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. b).

⁵² W przepisie tym jest mowa o przychodach uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami.

4. Zwolnienie od podatku dochodowego kościelnych organizacji pożytku publicznego

W związku z wejściem w życie ustawy o działalności pożytku publicznego z dniem 1 stycznia 2004 r. do art. 17 ust. 1 dodano pkt. 6c. Na jego mocy zwolnione są od podatku dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie - w części przeznaczonyj na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej⁵³.

Warunkiem stosowania tego przepisu jest więc przeznaczenie dochodu na działalność statutową z wyłączeniem działalności gospodarczej. Należy przypomnieć, że organizacje pożytku publicznego mogą prowadzić niejako trzy rodzaje działalności – działalność nieodpłatną, odpłatną i gospodarczą. W związku z tym przeznaczenie dochodu na działalność nieodpłatną i odpłatną nie będzie skutkowało utratą prawa do zwolnienia, oczywiście pod warunkiem, że te rodzaje działalności będą określone w statucie.

Poprawne stosowanie tego przepisu wymaga przede wszystkim wyjaśnienia pojęcia „działalność statutowa”. Zwrot ten rodzi bowiem w praktyce liczne wątpliwości i to nie tylko na gruncie stosowania tego przepisu⁵⁴. Brzmienie art. 17 ust. 1 pkt. 6c może sugerować, że zwolnienie ma zastosowanie tylko do aktywności organizacji pożytku publicznego w bezpośredni sposób prowadzących działalność np. Charytatywno-opiekuńczą, a nie może dotyczyć sytuacji, gdy organizacja pożytku publicznego wspiera inny podmiot prowadzący taką działalność.

Należy jednak sądzić, że w sytuacji, gdy organizacja pożytku publicznego sama bezpośrednio nie prowadzi określonego rodzaju działalności społecznie użytecznej, ale wspiera inny podmiot prowadzący taką działalność i wynika to wprost z jej statutu - zwolnienie może być stosowane. Trzeba zauważyć, że ustawodawca mówi o „dochodzie przeznaczonym w części na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej”. Sformułowanie przepisu w taki sposób pozwala stwierdzić, iż przeznaczenie dochodu na każdy rodzaj działalności statutowej prowadzonej przez organizację pożytku publicznego, z wyłączeniem działalności gospodarczej skutkuje tym, że zwolnienie może być stosowane.

Trzeba pamiętać, że warunkiem korzystania z tego zwolnienia jest również przeznaczenie dochodu i – bez względu na termin – wydatkowanie na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych i wartości

⁵³ Zasady nabywania statusu organizacji pożytku publicznego przedstawione zostały w rozdziale 5 niniejszej pracy.

⁵⁴ Problem z rozumieniem terminu „działalność statutowa” (cel statutowy) zrodził się w związku ze stosowaniem zwolnienia od podatku dochodowego uregulowanego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Ponadto kościelne organizacje pożytku publicznego mogą lokować dochody na określone w art. 17 ust. 1e aktywa finansowe. W tym przypadku zwolnienie również będzie stosowane.

Analizując zwolnienie od podatku dochodowego kościelnych organizacji pożytku publicznego, warto zwrócić uwagę na poruszany już we wcześniejszej części pracy problem pojęcia „wydatkowania”. Interpretacja tego terminu rodzi w praktyce jeszcze jedną wątpliwość. Mianowicie, w doktrynie wskazuje się, że w związku z prowadzeniem z początkiem 2004 r. ust. 1e w art. 17 u.p.d.o.p. pojęcie „wydatkowania” zostało zmodyfikowane, gdyż ustawodawca wyłączył możliwość oszczędzania zgromadzonych środków finansowych w innych formach niż określone w tym przepisie.

Wobec powyższego należy uznać, iż samo posiadanie wolnych środków na lokatach bankowych skutkować będzie utratą zwolnienia. W takiej bowiem sytuacji następuje przeniesienie własności środków pieniężnych na bank, gdyż środki pieniężne przechowywane przez bank stanowią jego własność a nie własność posiadacza rachunku⁵⁵.

Oznacza to, że przechowywanie wolnych środków w bankach jest wydatkowaniem innym niż korzystającym ze zwolnienia podatkowego. Jest to zatem wydatkowanie tych środków niezgodnie z przeznaczeniem. Zatem, organizacje pożytku publicznego, które pragną korzystać ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt. 6c u.p.d.o.p.⁵⁶, winny albo inwestować w nabycie praw określonych w ust. 1e art. 17 – lokowanie, albo zmuszone są trzymać wolne środki finansowe np. w kasie organizacji, gdyż tylko w takiej sytuacji nie utracą zwolnienia z opodatkowania dochodu zadeklarowanego jako przeznaczony na cele określone w ustawie.

Na podstawie powyższego należy stwierdzić, że wprowadzenie ust. 1e w art. 17 i niewymienienie w nim innych form lokowania, ogranicza możliwość pomnażania środków przeznaczonych przez kościelne osoby prawne na cele społecznie użyteczne. Należy więc tylko przypuszczać, iż nie taki był cel ustawodawcy.

Wnioski

Przepisy dotyczące opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego uwzględniają specyfikę działalności tych

⁵⁵ M. Baczyk, E. Fojcik-Mastalska, L. Góral, Z. Ofiarski, J. Pisuliński, W. Pyziół, *Prawo bankowe. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 147.

⁵⁶ Problem ten dotyczy również innych kościelnych osób prawnych niemających statusu organizacji pożytku publicznego i korzystających ze zwolnienia od podatku na mocy art. 17 ust. 1 pkt. 4a lit. b) u.p.d.o.p.

podmiotów i ich rolę w społeczeństwie. Ustawodawca poprzez wprowadzenie zwolnień podatkowych, stworzył odpowiednie warunki dla ich działalności. Nie oznacza to jednak, że kościelne osoby prawne nie płacą w Polsce w ogóle podatku od nieodpłatnego przyrostu majątku – podatku dochodowego od osób prawnych.

Zakres przedmiotowy zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych obejmuje dochody kościelnych osób prawnych z niegospodarczej działalności statutowej, a także dochody 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 zwolnione od podatku są dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczonej na wyżej wymienione cele. Warunkiem stosowania tego zwolnienia jest, by dochód był przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na wskazane cele, w tym także na nabycie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów. Nieprzeznaczenie, a następnie niewydatkowanie dochodu na wskazane cele skutkuje utratą prawa do zwolnienia od podatku dochodowego. W takiej sytuacji kościelne osoby prawne muszą uiścić podatek na zasadach obowiązujących innych podatników.

Osoby prawne Kościoła katolickiego mogą również korzystać ze zwolnień przyznanych organizacjom pożytku publicznego. Warunkiem stosowania tych przepisów jest uzyskanie przez kościelne jednostki organizacyjne statusu organizacji pożytku publicznego. W praktyce jednak kościelne organizacje pożytku publicznego nie będą z tych przywilejów korzystały, gdyż zwolnienia od podatku wynikające z art. 17 ust. 1 pkt. 4a oraz pkt. 4b u.p.d.o.p., mają szerszy zakres przedmiotowy niż odpowiednie zwolnienia przysługujące organizacjom pożytku publicznego.

Analiza konstrukcji prawnych dotyczących opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku kościelnych osób prawnych w Polsce wykazała, że stosowanie przepisów regulujących przywileje podatkowe przyznane podmiotom wyznaniowym stwarza w wielu przypadkach nie lada problem.

Należy zauważyć, że zwolnienia od podatku dochodowego przyznane kościelnym osobom prawnym przeniesione zostały bowiem na grunt u.p.d.o.p. z początkiem 1994 r. Ustawodawca jednocześnie uchylił odpowiednie przepisy ustaw kościelnych. W dalszym jednak ciągu w tekście jednolitym ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP publikowane są nieobowiązujące od ponad trzynastu lat przepisy. Stan ten powoduje, iż tak naprawdę

do końca nie wiadomo, które zwolnienie ma być stosowane – uregulowane w u.p.d.o.p. czy w ustawie o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP.

Analiza konstrukcji prawnej zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych pokazuje również, iż istotnym jej mankamentem jest ograniczenie lokowania uzyskanych przez kościelną osobę prawną dochodów wyłącznie na enumeratywnie wskazane w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. aktywa finansowe. Tym samym ulokowanie przez kościelną osobę prawną środków finansowych w inny sposób niż określony w art. 17 ust. 1e u.p.d.o.p. skutkuje utratą prawa do zwolnienia od podatku dochodowego.

Zasadnym wydaje się więc postulat by w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych rozszerzyć możliwość lokowania środków pieniężnych przez podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub na inne cele określone w art. 17 ust. 1 także na inne formy lokowania, a nie tylko na enumeratywnie wymienione w art. 17 ust. 1e aktywa finansowe (m. in. obligacje Skarbu Państwa wyemitowane po 1989 r., czy też jednostki uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych). Obecne brzmienie tego przepisu prowadzi do absurdalnego wniosku, że ulokowanie środków finansowych na rachunku bankowym przez kościelną osobę prawną skutkuje utratą zwolnienia, gdyż nie jest to lokowanie na cel wskazany w art. 17 ust. 1e. Zmiana tego przepisu spowodowałaby, że np. otrzymane przez kościelną osobę prawną środki pieniężne tytułem darowizny mogłyby być „powiększane” poprzez umieszczenie ich na lokacie bankowej.

DIE BESTEUERUNG DES UNLETGETLICHEN VERMÖGENSZUWACHS DER JURISTISCHEN PERSONEN DER KATHOLISCHEN KIRCHE IN POLEN

Zusammenfassung

Der Hauptziel des Artikels ist die Problematik der Besteuerung des unletgeltlichen Vermögenszuwachs der juristischen Personen der katholischen Kirche in Polen vorzustellen.

Im polnischen Steuersystem wird das unelgeltliche Vermögenszuwachs der kirchlichen Rechtspersönlichkeiten dem Einfluss von der Regelung des Einkommenssteuergesetzes von der Körperschaften ausgesetzt. Die juristischen Personen der katholischen Kirche in Polen sind normalerweise vom Einkommenssteuer befreit, vorausgesetzt, dass ihr Einkommen für die eng bestimmten Sozialziele bestimmt wird. Sollten die erhaltenen Aschenkungen oder Erbschaften für im Gesetz festgestellte Tätigkeit nicht bestimmt sein, werden sie besteuert. Die juristischen Personen der katholischen Kirche sind also im Allgemeinen vom Einkommenssteuer nicht ausgeschlossen. Man kann also mit der These nicht einverstanden sein, gemäß der die kirchlichen Rechtspersönlichkeiten keine Steuer in Polen bezahlen, die das unelgeltliche Vermögenszuwachs belasten.

Die allen Regelungen, die mit dem unelgeltlichen Vermögenszuwachs der Konfessionssubjekte, brauchen schnell geändert zu werden, weil die praktische Anwendung dieser Regelungen im Praxis viele Probleme bildet.