

Ks. Dariusz Walencik
Uniwersytet Opolski

Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych Wątpliwości interpretacyjne i postulaty *de lege ferenda*

Uwagi wstępne

Przeprowadzana reforma prawa podatkowego, której istotnym elementem było wejście w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, znalazła również swą kontynuację w uchwalonej 20 listopada 1998 r. ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne². Swym zakresem ustawa ta reguluje m.in. opodatkowanie osób duchownych, które osiągają przychody z opłat otrzymywanych z racji pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim (art. 1)³.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.

² Dz.U. nr 144, poz. 930 z późn. zm.; zwana dalej ustawą.

³ Użycie przez ustawodawcę w tekście przepisu słowa „opłata” jest nietrafne, dlatego że jego literalna interpretacja prowadzi do błędnego wniosku, iż opodatkowaniu podlegają tylko przychody osób duchownych z tytułu opłat. Tymczasem podstawowym źródłem przychodów osób duchownych w Polsce są ofiary, a opłaty są zasadniczo źródłem przychodów kościelnych osób prawnych. Ofiary są składane przez wiernych z okazji czynności liturgicznych wykonywanych przez duchownych i posiadają element kontraktu dwustronnego (*do ut facias*) oraz należą one do świadczeń obowiązkowych względnych. W pojęciu „ofiara” nie jest zatem ujęty aspekt pełnej ekwiwalentności i zależności spełnionego świad-

Rozwiązania obowiązującej ustawy bardzo zbliżone są do wcześniejszych regulacji⁴. Istotną nowością jest wyraźne podkreślenie faktu, iż normuje ona sposób opodatkowania przychodów osób duchownych wszystkich związków wyznaniowych o uregulowanej sytuacji prawnej (art. 2 ust. 2)⁵. Ryczałtowa forma opodatkowania jest, co należy szczególnie podkreślić, zastrzeżona wyłącznie osobom, które na mocy prawa wewnętrznego danego związku wyznaniowego posiadają status osoby duchownej i spełniają równocześnie pozostałe przesłanki zawarte w ustawie podatkowej.

W bieżącym roku mija 10 lat od uchwalenia przepisów dotyczących zryczałtowanego sposobu opodatkowania przychodów osób duchownych. Mimo upływu czasu i licznych nowelizacji przepisy te zawierają nadal nieścisłości, powodujące problemy w ich stosowaniu zarówno przez osoby duchowne, jak i organy podatkowe. Celem mojego artykułu jest wskazanie tych przepisów ustawy, które wywołują rozbieżności interpretacyjne, oraz zgłoszenie postulatów *de lege ferenda*, mających je jednoznacznie rozstrzygnąć.

czenia od uiszczonych wartości pieniężnych, który to aspekt wyznacza zakres znaczeniowy pojęcia „opłata”. Z racji tego, iż ofiary są świadczeniami obowiązkowymi względnie nie można ich utożsamiać z darowiznami, określonymi w art. 888 kodeksu cywilnego. W przeciwnym razie (tzn. ofiary są darowiznami) przychody osób duchownych winny być przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Uwzględniając powyższe uwagi należy stwierdzić, iż ustawodawca winien posłużyć się w treści przepisu zwrotem „przychody z ofiar”. Zob. także J. Patyk, *Kontrowersje związane z opodatkowaniem osób duchownych*, w: *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 414–415.

⁴ Zob. np. Okólnik nr 30/PO Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 1974 r. w sprawie podatku dochodowego od osób duchownych; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych (Dz.U. nr 12, poz. 96 z późn. zm.); Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych (Dz.U. nr 124, poz. 552 z późn. zm.). Szerzej na ten temat zob. T. Stanisławski, *Ewolucja ryczałtowego sposobu opodatkowania przychodów osób duchownych*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2001, t. 2, s. 67–80; tenże, *Spór o zasady opodatkowania dochodów osób duchownych w 1949 r.*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2001, t. 3, s. 77–100; *Wykorzystanie opodatkowania Kościoła w polityce wyznaniowej PRL*, w: *Prawo i polityka wyznaniowa w Polsce Ludowej. Materiały II Ogólnopolskiego Sympozjum Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 26–28 października 2004)*, red. A. Mezglewski, P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2005, s. 263–270; H. Pietrzak, *Kwestia opodatkowania kościelnych osób fizycznych w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, „Prawo Kanoniczne” 2006, nr 1–2, s. 269–300.

⁵ Por. M. Tyrakowski, *Opodatkowanie dochodów Kościoła katolickiego w Polsce*, Warszawa 2005, s. 166.

Podmiot podatku

Ordynacja podatkowa stanowi, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (art. 7 ordynacji podatkowej)⁶. Analizowana ustawa w odniesieniu do osób duchownych swym podmiotowym zakresem obejmuje tych wszystkich, którzy osiągają przychody z ofiar otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim (art. 42 ust. 1). Należy zauważyć, że ustawodawca podobnie jak i w innych aktach normatywnych nie podaje definicji pojęcia: „osoba duchowna” czy „duchowny”⁷. Wymienia natomiast taksatywnie poszczególne kategorie funkcji o charakterze duszpasterskim, odwołując się - niestety nieudolnie - do prawa kanonicznego Kościoła katolickiego. Wyliczenie to obejmuje następujące kategorie funkcji: proboszcz, wikariusz (art. 42 ust. 1); wikariusz lub inny duchowny pełniący czasowo funkcje proboszcza (art. 45 ust. 1); duchowny kierujący jednostką kościelną posiadającą samodzielną administrację w wydzielonej części parafii (art. 45 ust. 2); rektor lub inny duchowny kierujący jednostką kościelną posiadającą samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii (art. 45 ust. 3); duchowny nie pełniący funkcji proboszcza, wikariusza lub rektora, który osiąga przychody z misji, rekolekcji oraz innych posług (art. 45 ust. 4). Na równi z nimi ustawodawca stawia osoby duchowne wszystkich innych prawnie uznanych wyznań, które sprawują porównywalne funkcje (art. 43 ust. 2).

Stosowanie przez prawodawcę państwowego terminologii związanej z Kościołem katolickim zdaje się usprawiedliwiać odniesienie się w celu

⁶ Por. L. Etel, *Konstrukcja wewnętrzna podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 29.

⁷ Por. Wyrok NSA z dnia 19 września 2000 r., sygn. akt III SA 1411/00, LEX nr 47198, w którym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż: „Przepis art. 32 ust. 2 pkt 9 ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania stanowi, że statut [prawo wewnętrzne – D.W.] powinien określać sposób powoływania, odwoływania oraz kompetencje osób duchownych, o których mowa w art. 12 ust. 3 [ustawy], o ile kościół lub inny związek wyznaniowy przewiduje tworzenie takich stanowisk (...). Brak definicji pojęcia „duchowny” w ustawodawstwie dotyczącym kościołów i innych związków wyznaniowych, wymaga wnikliwego zapoznania się z zasadami funkcjonowania kościoła lub związku wyznaniowego, dla uznania określonej osoby za duchownego (...)”. Najbardziej charakterystyczną cechą tej grupy osób jest powołanie ich do publicznego sprawowania funkcji sakralnych.

wyjaśnienia, o jakie osoby dokładnie chodzi do prawa wewnętrznego tego Kościoła. Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.⁸ stanowi, iż proboszcz jest własnym pasterzem zleconej sobie parafii, a jego zadaniem jest pasterska troska o powierzona mu wspólnotę – parafię (kan. 519). Natomiast wikariusz parafialny jest współpracownikiem proboszcza i uczestniczy pod jego władzą w zadaniu pasterskiej troski o powierzona proboszczowi parafię (kan. 545). W przypadku wakansu parafii lub niemożności pełnienia pasterskiej posługi przez proboszcza w parafii na skutek uwięzienia, zesłania, czy wygnania, niezdolności lub słabego zdrowia, lub innej przyczyny biskup diecezjalny winien powołać administratora parafii, który ma te same obowiązki i uprawnienia co proboszcz (kan. 539; 540 § 1). Ustawodawca kościelny przewiduje również inną możliwość. Mianowicie w przypadku wakansu parafii, niemożności pełnienia funkcji duszpasterskich na skutek przeszkody, a przed mianowaniem administratora parafii, do tychczasowe funkcje proboszcza przejmuje tymczasowo wikariusz parafialny. Choć prawo kanoniczne wprost tego nie reguluje, przyjmuję się, że i w tym drugim przypadku osoba przejmująca funkcje proboszcza ma takie same uprawnienia i obowiązki jak administrator parafialny⁹.

W art. 45 ust. 2 ustawodawca wylicza przykładowo kościelne jednostki organizacyjne posiadające samodzielną administrację w wydzielonej części parafii, takie jak: wikariaty eksponowane, kuracje, lokacje (*sic!*). Otóż, zgodnie z kan. 516 § 1 KPK z 1983 r. ustawodawca kościelny zezwala biskupowi diecezjalnemu w wyjątkowych okolicznościach, by zarządzić duszpasterskim potrzebom wiernych, na ustanowienie *quasi-paroecia*, czyli parafii tymczasowej. Na mocy zaś kan. 516 § 2 biskup diecezjalny ma możliwość ustanowienia innych jednostek organizacyjnych w sytuacji, gdy erygowanie parafii lub parafii tymczasowej napotyka przeszkody¹⁰. Kodeks Prawa Kanonicznego nie określa nazw dla tych form organizacyj-

⁸ *Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus. Kodeks Prawa Kanonicznego*, przekł. polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu Polski, Poznań 1984.

⁹ Por. E. Szafronowski, *Podręcznik Prawa Kanonicznego*, t. II, Warszawa 1985, s. 216–218; T. Pawluk, *Prawo kanoniczne według Kodeksu Jana Pawła II*, t. II *Lud Boży jego nauczanie i uświęcanie*, Olsztyn 1986¹, s. 253.

¹⁰ Por. J. Krukowski, *Parafie, proboszczowie i wikariusze parafialni*, [w:] J. Dyduch, W. Góralski, E. Górecki, J. Krukowski, M. Sitarz, *Komentarz do Kodeksu Prawa Kanonicznego*, t. II, cz. 1 *Księga II – Lud Boży. Część I – Wierni chrześcijanie; Część II – Ustrój hierarchiczny*, Poznań 2005, s. 413.

nych. Przykładowe nazwy dla tego typu jednostek organizacyjnych Kościoła katolickiego znajdujemy natomiast w instrukcji na temat pasterskiej posługi biskupów *Ecclesiae imago* wydanej przez Kongregację Biskupów 22 lutego 1973 r. Instrukcja ta stanowi, iż z powodu trudności w erygowaniu nowych parafii biskup diecezjalny może ustanowić: wikariaty, kościoły pomocnicze, misje duszpasterskie, domy duszpasterstwa, centra duszpasterstwa (nr 183)¹¹. Ustawa wymienia zatem jednostki organizacyjne: kuracje i lokacje (*sic!*), które w aktualnym prawodawstwie i praktyce Kościoła katolickiego nie występują.

Kuracja, była duszpasterską jednostką terytorialną erygowaną przez biskupa diecezjalnego wskutek kanonicznego podziału parafii. Charakteryzowała się samodzielnością i niezależnością w stosunku do macierzystej parafii. Na jej czele stał własny duszpasterz, który posiadał identyczne prawa i obowiązki, jakie przysługiwały proboszczowi. Na ziemiach polskich najczęściej kuracji było w XIX w. W następnym wieku ich liczba się zmniejszała. Ośrodki duszpasterskie tego typu zanikły zupełnie w latach sześćdziesiątych XX wieku¹². Natomiast lokalia była placówką duszpasterską o niższej randze niż parafia i kuracja. Utworzona na określonym terytorium z wydzielonej części macierzystej parafii, posiadała własny kościół lub kaplicę i własnego duszpasterza (lokalista, kuratus, rektor, rządcą). W sprawach duszpasterskich częściowo była uzależniona od parafii, w majątkowych przysługiwała jej zaś całkowita niezależność. W XIX i XX w. na ziemiach polskich liczba lokalii dochodziła do 50. Od końca lat sześćdziesiątych XX w. stopniowo zostały zastąpione przez samodzielne parafie¹³. Ponadto należy zwrócić uwagę, iż w terminologii kościelnej występowała nazwa „lokalia”, a nie „lokacja” jakie zawarto w ustawie. Na wspomnianym przykładzie da się zauważyć zarówno brak w precyzyjnym konstruowaniu tekstu normy prawnej przez ustawodawcę państwowego, jak i mechaniczne powielanie norm z poprzednich aktów prawnych.

¹¹ Sacra Congregatio pro Episcopis, *Directorium Ecclesiae Imago de pastoralis ministerio Episcoporum*, 22 II 1973, Typis Polyglottis Vaticanis 1973; tekst polski w: *Ustrój hierarchiczny Kościoła. Wybór źródeł*, red. W. Kacprzyk, M. Sitarz, Lublin 2006, s. 403–516.

¹² Por. J. Warmiński, *Kuracja*, [w:] *Encyklopedia katolicka*, t. X, Lublin 2004, kol. 239–240.

¹³ Por. F. Bączkiewicz, W. Stawinoga, A. Baron, *Prawo kanoniczne. Podręcznik dla duchowieństwa*, t. I, Opole 1957, s. 577; J. Warmiński, *Lokalia*, w: *Encyklopedia Katolicka*, t. X, Lublin 2004, kol. 1332–1333.

Otóż, w Okólniku nr 30/PO Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 1974 r. w sprawie podatku dochodowego od osób duchownych (§ 2 pkt d) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych¹⁴ (§ 3 pkt 2) występują dokładnie takie same nazwy jak w omawianej ustawie. Akty te zostały wydane jako akty wykonawcze do ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym¹⁵. O ile na gruncie, będącego wtedy jeszcze w mocy Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1917 r.¹⁶ można przyjąć wyliczenie wspomnianych jednostek organizacyjnych Kościoła katolickiego za uzasadnione, o tyle w aktualnym stanie prawnym jest przykładem anachronizmu i utraciło *ratio legis*. Stąd zasadnym wydaje się skierowanie do ustawodawcy postulatu, by dostosował przepisy ustawy do obowiązującego porządku prawnego, tzn. przepisów ustaw wyznaniowych, dotyczących struktur organizacyjnych związków wyznaniowych poprzez wprowadzenie normy odsyłającej.

Zgodnie z art. 45 ust. 3 rektor lub inny duchowny kierujący jednostką kościelną¹⁷ posiadającą samodzielną administrację bez wydzielonej czę-

¹⁴ Dz.U. nr 12, poz. 96 z późn. zm.

¹⁵ Dz.U. nr 53, poz. 339 z późn. zm.

¹⁶ *Codex Iuris Canonici. Pii X Pontificis Maximi iussu digestus, Benediciti Papae XV auctoritate promulgatus, praefatione, fontium annotatione et indice analitico-alphabetico ab E. Petro Card. Gaspari auctus*, Romae 1918.

¹⁷ Pojęcie „rektor” zarówno w polskim systemie prawnym, jaki i ustawodawstwie Kościoła katolickiego, jest terminem wieloznacznym. Mianowicie, zgodnie z *Kodeksem Prawa Kanonicznego* z 1983 r. przez rektorów kościołów rozumie się „kapłanów, którym powierzono troskę o jakiś kościół, który nie jest ani parafialny, ani kapitulny, ani złączony z domem wspólnoty zakonnej lub stowarzyszenia życia wspólnego, którzy sprawują w nim święte czynności” (kan. 556). Co do zasady rektorzy kościołów nie mogą jednak sprawować czynności zarezerwowanych proboszczom (udzielanie chrztów, odprowadzanie pogrzebów, asystowanie przy zawieraniu małżeństw itp. – zob. kan. 530), chyba że uzyskają zgodę (a w razie potrzeby także delegację) właściwego proboszcza (kan. 558). Kanon 239 § 1 stanowi zaś, że każde seminarium powinno mieć rektora, który stoi na jego czele. Stosownie do przepisu art. 7 ust. 3 pkt 6 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 29, poz. 154 z późn. zm.) rektorzy są prawnymi reprezentantami kościołów rektoralnych, które na mocy art. 7 ust. 2 pkt 1 tejże ustawy można zaliczyć do kościelnych osób prawnych mieszanych, czyli takich, które są określone zarówno przez elementy personalne, jak i terytorialne. Natomiast adekwatnie do przepisu art. 45 ust. 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne kościoły rektoralne należy zaliczyć do kościelnych jednostek organizacyjnych posiadających samodzielną administrację w wydzielonej części parafii,

ści parafii opłacają ryczałt według stawek określonych w załączniku nr 6, dla parafii o liczbie mieszkańców powyżej 1 000 do 3 000, w zależności od siedziby kierowanej jednostki lub miejsca zatrudnienia. Rodzi się więc pytanie, jak należy rozumieć pojęcie „jednostka kościelna posiadająca samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii”. Odpowiedź na powyższe pytanie znajdujemy w wyroku NSA z dnia 25 marca 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 2177/99 (niepubl.)¹⁸. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w uzasadnieniu wyroku, iż w teorii prawa za osobę prawną uznaje się jednostkę organizacyjną, która została przez normę prawną wyposażona w zdolność prawną, czyli zdolność do tego, by być podmiotem praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego. Taki podmiot musi posiadać samodzielność organizacyjną, bowiem jeżeli norma prawna przyznaje jednostce organizacyjnej przymiot osobowości prawnej, to tym samym stwierdza, że jednostka ta może być samodzielnym podmiotem stosunków cywilnoprawnych. Oczywiście normy prawne z innych gałęzi prawa niejednokrotnie nawiązują do kategorii osobowości prawnej. Tak jest również na gruncie prawa podatkowego. Należy więc przyjąć, że sformułowanie „jednostka kościelna posiadająca samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii”, którego użyto w art. 45 ust. 3 ustawy, to nic innego jak synonim osobowości prawnej kościelnej jednostki organizacyjnej.

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej w art. 5 stanowi, że w skład struktury organizacyjnej Kościoła wchodzi osoby prawne wymienione w art. 6–10 i że ilekroć w ustawie jest mowa o władzy kościelnej, rozumie się przez to organ właściwej kościelnej osoby prawnej¹⁹. Opierając się na prze-

czyli jednostek terytorialnych. Ponadto na mocy art. 8 ust. 2 pkt. 9 organami kościelnymi osób prawnych o charakterze personalnym, jakimi są wyższe seminaria duchowne są także rektorzy. Tak więc to samo pojęcie jest dwukrotnie definiowane, za każdym razem w inny sposób. Zasadnym wydaje się zatem postulat, by z treści przepisu art. 45 ust. 3 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne skreślić słowo „rektor”.

¹⁸ Tezę wyroku oraz fragment uzasadnienia zamieszczono w publikacji: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon ryczałtu* 2007, Wrocław 2007, s. 599–600.

¹⁹ Trzeba jednak podkreślić, że – wobec ratyfikacji Konkordatu - ustawowy katalog osób prawnych musi być uznany jedynie za przykładowy. Oprócz jednostek organizacyjnych wymienionych w tym akcie normatywnym możliwe jest – zgodnie z prawem kanonicznym – tworzenie również innych podmiotów o charakterze terytorialnym lub personalnym, posiadających osobowość prawną na gruncie prawa kanonicznego. W związku

pisach ustawy z 17 maja 1989 r. możliwe jest wyodrębnienie kilku grup osób prawnych Kościoła katolickiego, które wchodzą w skład jego struktury. Wśród tych podmiotów można wyróżnić te, które mają charakter ogólnopolski, terytorialny, personalny, mieszany (terytorialno-personalny) oraz kościelne zakłady naukowe. Katalog osób prawnych o charakterze personalnym został zawarty w art. 8 ust. 1, natomiast ich organy wskazano w art. 8 ust. 2 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego. Są to: a) Ordynariat Polowy – jest prawnie reprezentowany przez ordynariusza polowego, b) kapituły – są reprezentowane przez prepozyta albo dziekana, c) parafie personalne – podobnie jak w przypadku parafii terytorialnej - organem jest proboszcz lub administrator parafii; d) Konferencje Wyższych Przełożonych Zakonnych Męskich oraz Żeńskich – są reprezentowane przez przewodniczącego (przewodniczącą), e) zakony²⁰ – prawnymi reprezentantami zakonów są wyżsi przełożeni zakonni, f) prowincje zakonów - są reprezentowane przez przełożonego lub przełożoną prowincji, g) opactwa, klasztory niezależne i poszczególne domy zakonne – są reprezentowane przez ich przełożonych, tj. odpowiednio: opatów (w przypadku opactw) oraz przełożonych (w pozostałych przypadkach)²¹, h) wyższe seminaria duchowne diecezjalne – są reprezentowane przez ich

z postanowieniem Konkordatu, na mocy którego „Rzeczpospolita Polska uznaje [...] osobowość prawną wszystkich instytucji kościelnych terytorialnych i personalnych, które uzyskały taką osobowość na podstawie przepisów prawa kanonicznego” (art. 4 ust. 2) nie można im odmówić możliwości nabycia osobowości cywilnoprawnej. Wychodząc z tych założeń w wykazie kompetencyjnym dotyczącym powiadomienia o uzyskaniu osobowości prawnej przez instytucje kościelne, stanowiącym załącznik do instrukcji Sekretarza Konferencji Episkopatu Polski z dnia 13 maja 2000 r. dotyczącej sposobu powiadamiania organów państwowych o uzyskaniu osobowości prawnej przez terytorialne i personalne instytucje kościelne („Akta Konferencji Episkopatu Polski” 2000, nr 4, s. 35–40), uwzględniono również opactwo terytorialne oraz prałaturę personalną i terytorialną, pomimo tego, że w ustawie nie zostały one wymienione.

²⁰ Określenie „zakon” obejmuje zarówno instytucje życia konsekrowanego (tj. instytucje zakonne i instytucje świeckie), jak i stowarzyszenia życia apostołskiego. Chodzi tu o zakony jako całość, gdyż ponadto prowincje i poszczególne domy zakonne także posiadają osobowość prawną. Do wyższych przełożonych zalicza się „tych, którzy kierują całym instytutem lub jego prowincją, czy inną zrównaną z nią częścią lub domem niezależnym. Zalicza się do nich również ich zastępców. Do wymienionych dochodzi opat - prymas oraz przełożony kongregacji monastycznej, którzy jednak nie posiadają całej władzy, jaką prawo powszechne przyznaje wyższym przełożonym” (kan. 620 KPK).

²¹ Organy osób prawnych zakonnych mogą jednak używać innych nazw, stosownie do tradycji danej jednostki (art. 8 ust. 3 ustawy).

rektorów, i) niższe seminaria duchowne diecezjalne – organami takich osób prawnych są dyrektorzy, j) wyższe i niższe seminaria duchowne zakonne – podobnie jak w przypadku seminariów diecezjalnych – są reprezentowane przez rektorów oraz dyrektorów²². Uregulowanie prawne zawarte w treści ust. 3 art. 45 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne odnosi się właśnie do takich osób duchownych, które są organami personalnych jednostek organizacyjnych Kościoła.

Artykuł 45 ust. 4 ustawy stanowi, iż: „Osoby duchowne nie pełniące funkcji proboszczów, wikariuszy i rektorów, które osiągają przychody wymienione w art. 42 ust. 1 z misji, rekolekcji oraz innych posług religijnych, jeżeli zawiadomią naczelnika urzędu skarbowego o osiągnięciu takich przychodów, opłacają ryczałt (...)”. Również i w tym miejscu tekst ustawy jest nieprecyzyjny i powoduje trudności interpretacyjne. Dokonując literalnej wykładni omawianego przepisu, dochodzimy do wniosku, iż przesłanką powstania obowiązku podatkowego jest uzyskanie przez osobę duchowną nie będącą proboszczem, wikariuszem,rektorem jakiegoś ośrodka duszpasterskiego przychodu z tytułu głoszonych misji, rekolekcji oraz innych posług religijnych. Zobowiązanie podatkowe powstaje zaś na mocy decyzji właściwego naczelnika urzędu skarbowego, ale pod warunkiem, że takie osoby duchowne wcześniej zawiadomią o tym fakcie tegoż naczelnika. Przyjęcie takiej wykładni zaprzecza jednak podstawowym zasadom prawa podatkowego. Skoro podatek jest świadczeniem przymusowym, to nie może być mowy o dozie dobrowolności, a do takich wniosków może doprowadzić literalna interpretacja sformułowania „jeśli zawiadomią”. Zwrot „jeśli zawiadomią” wskazuje na brak bezwzględnego obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zaistnieniu zdarzeń rodzących obowiązki podatkowe. Należałoby zatem zastąpić owo nieściśle wyrażenie słowem „zawiadamiają”, tak jak w art. 42 ust. 2, odzwierciedlającym pewien obowiązek, przymus. Ponadto czy w treści przepisu potrzebne są znów kolejne prowadzące do błędu wyliczenia? Sądzę, iż korzystniejszym dla jednoznaczności przepisu byłoby użycie sformułowań o charakterze ogólnym: „Osoby duchowne nie pełniące stałych funkcji o charakterze duszpasterskim” albo „Osoby duchowne pełniące doraźnie funkcje o cha-

²² Seminaria zakonne posiadają osobowość prawną tylko wówczas, gdy zgodnie z przepisami danego zakonu mają charakter samoistny (art. 8 ust. 1 pkt 10 ustawy).

rakterze duszpasterskim”. Analogicznie w dalszej części przepisu wymagane byłoby bądź zastąpienie wyrażenia – „które osiągają przychody wymienione w art. 42 ust. 1 z misji, rekolekcji oraz innych posług religijnych” – frazą „które osiągają przychody z ofiar otrzymywanych w związku z pełnionymi posługami religijnymi”, bądź skreślenie słów „z misji, rekolekcji oraz innych posług religijnych”. Teraz bowiem treść przepisu w omawianej części brzmi: „które osiągają przychody – z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim (taki jest zakres treściowy odesłania) – z misji, rekolekcji oraz innych posług religijnych”. Pomijając okoliczność, iż zwrot „innych posług religijnych” jest pojęciem nieostrym, to obecna treść analizowanego fragmentu przepisu art. 45 ust. 4 jest przykładem błędu *idem per idem*. „Opłaty” otrzymywane z racji „misji, rekolekcji oraz innych posług religijnych” są przecież „opłatami otrzymywanymi w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim”.

Reasumując, możemy stwierdzić, iż osoby duchowne albo pełnią funkcje o charakterze duszpasterskim, albo takich funkcji nie pełnią²³. Osoby duchowne, które pełnią funkcje o charakterze duszpasterskim, czynią to bądź w sposób stały, powtarzający się, bądź w sposób doraźny, okazjonalny. W pierwszym przypadku ofiary otrzymywane w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim stanowią ich główne, nie raz jedyne źródło przychodów, zaś w drugim przypadku podstawą ich dochodów są przychody otrzymywane z innych źródeł, najczęściej stosunku pracy, a przychody z ofiar otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim są źródłem dodatkowym. Duchowny, który osiąga tylko przychody z działalności duszpasterskiej jest podatnikiem podatku zryczałtowanego. Duchowny, który natomiast osiąga tylko przychody z innych źródeł jest podatnikiem podatku dochodo-

²³ Zob. *Pismo Urzędu Skarbowego w Tychach z dnia 28 lipca 2004 r.*, znak US.PD/4115/T-2564/39/2004, w: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon ryczałtu 2007*, s. 607–608, w którym US w Tychach uznał, iż osoba duchowna, która pobiera emeryturę, ale nie wykonuje posług duszpasterskich nie podlega opodatkowaniu w formie ryczałtu od przychodów osób duchownych. Tym samym US w Tychach przyjął, iż można być osobą duchowną i nie wykonywać żadnych funkcji duszpasterskich. W mojej ocenie takie stanowisko (poza sytuacjami wyjątkowymi: trwała niezdolność do wykonywania jakichkolwiek posług, karne zawieszenie możliwości wykonywania funkcji) jest błędne. Należałoby raczej przyjąć, iż może zaistnieć taki stan faktyczny, w którym osoba duchowna, wykonująca funkcje duszpasterskie nie osiąga żadnych przychodów z tego tytułu.

wego płaconego na zasadach ogólnych. W sytuacji, gdy osiąga przychody z dwóch źródeł (działalność duszpasterska i np. stosunek pracy) może być więc jednocześnie podatnikiem podatku zryczałtowanego (od przychodów z działalności duszpasterskiej) oraz podatku dochodowego płaconego na zasadach ogólnych (w odniesieniu do dochodów uzyskiwanych ze stosunku pracy). Jeśli jednak w odniesieniu do przychodów z działalności duszpasterskiej rzeknie się opodatkowania w formie ryczałtu – całość jego dochodów będzie opodatkowana na zasadach ogólnych.

Powstanie i wygaśnięcie zobowiązania podatkowego

Obowiązek podatkowy jest kategorią prawną zobiektywizowaną, a więc powstaje w warunkach określonych przez prawo i nie zależy od woli podmiotów, które podlegają temu obowiązkowi, jak również nie zależy on od podmiotów ustawowo zobowiązanych do stosowania różnych środków jego realizacji²⁴. Z definicji obowiązku podatkowego zawartej w przepisach ordynacji podatkowej można wyinterpretować, że powstanie obowiązku podatkowego jest uzależnione od zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej (art. 4). Poszczególne ustawy podatkowe określają moment powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z przepisem art. 42 ust. 2 analizowanej ustawy osoby duchowne mają obowiązek w terminie 14 dni od dnia objęcia funkcji zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozpoczęciu pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim. Ze względu na oczywistą - na pierwszy rzut oka - tożsamość określeń „objęcie funkcji” i „rozpoczęcie pełnienia funkcji”, mogłoby się wydawać, iż są one użyte jako synonimy, a ich zamieszczenie w treści przepisu jest podyktowane względami językowymi. Tymczasem należy zauważyć, że zwrot „objęcie funkcji” oznacza wyrażenie zgody przez zainteresowanego na objęcie powierzonej mu funkcji i nie jest zdeterminowane okolicznością rozpoczęcia wykonywania tejże funkcji. To znaczy „objęcie funkcji” i „rozpoczęcie pełnienia funkcji” mogą, ale nie muszą (i tak najczęściej w praktyce) wystąpić jednocześnie. Moim zdaniem, wyrażenie „objęcie funkcji” odnosi się bardziej do stanu prawnego (do czynności prawnej), natomiast sformułowanie „rozpoczęcie pełnienia funkcji” do stanu faktycznego. Skoro zatem ustawa wiąże powstanie obowiązku podat-

²⁴ Por. J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006⁶, s. 27.

kowego z określonym stanem faktycznym – osiągnięciem przychodów z ofiar otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim (art. 42 ust. 1) – to momentem powstania obowiązku podatkowego jest faktyczne rozpoczęcie wykonywania funkcji przez osobę duchowną i osiąganie przez nią z tego tytułu przychodów. Te dwie przesłanki muszą być spełnione kumulatywnie. Zatem sam fakt bycia duchownym i wyrażenie przez niego zgody na objęcie powierzonej mu funkcji nie jest wystarczającą przesłanką powstania obowiązku podatkowego w myśl ustawy. Taką interpretację potwierdza także określenie „w razie rozpoczęcia wykonywania funkcji w ciągu kwartału” użyte przez ustawodawcę w art. 48 ust. 1. Dlatego też w treści przepisu art. 42 ust. 2 należałoby albo doprecyzować wyrażenie „od dnia objęcia funkcji”²⁵, albo go skreślić²⁶.

W art. 5. ordynacji podatkowej sformułowano legalną definicję zobowiązania podatkowego, którym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe jest zatem obowiązkiem podatkowym skonkretyzowanym co do następujących elementów: osoby podatnika, wysokości świadczenia, terminu płatności oraz miejsca spełnienia świadczenia. W myśl przepisu art. 42 ust. 2 osoby duchowne mają obowiązek zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozpoczęciu pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim w terminie 14 dni. Po otrzymaniu tego zawiadomienia naczelnik urzędu skarbowego wydaje zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. Tak więc zobowiązanie podatkowe w zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów osiąganych przez osoby duchowne powstaje w momencie doręczenia tym osobom decyzji organów podatkowych, w których ustalana jest wysokość zobowiązań podatkowych. Decyzje takie mają charakter konstytutywny i dopiero ich doręczenie wywołuje skutek prawny polegający na powstaniu konkretnego stosunku podatkowo-prawnego²⁷. Naczel-

²⁵ Np. używając sformułowania: „od dnia rozpoczęcia wykonywania funkcji”.

²⁶ Wtedy przepis mógłby mieć następującą treść: „Osoby, o których mowa w ust. 1, zawiadamiają właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozpoczęciu wykonywania funkcji o charakterze duszpasterskim w terminie 14 dni”.

²⁷ Por. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2004 r., sygn. akt III SA 3162/02, LEX nr 150829.

nik urzędu skarbowego właściwy według miejsca wykonywania funkcji o charakterze duszpasterskim wydaje decyzję ustalającą wysokość ryczału, odrębnie na każdy rok podatkowy (art. 46 ust. 1).

Rozróżnienie terminów powstania obowiązku podatkowego i zobowiązania podatkowego jest istotne, ponieważ w przypadkach określonych w przepisach prawa podatkowego nie powstanie z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatkowe, np. z powodu upływu terminu przewidzianego dla wydania i doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (zob. art. 68 § 1 ordynacji podatkowej). Oznacza to, że w takiej sytuacji mimo zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego – wykonywania funkcji przez osobę duchowną i osiąganie przez nią z tego tytułu przychodów – zobowiązanie podatkowe nie powstanie.

W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że wygaśnięcie obowiązku podatkowego następuje wraz z ustaniem bytu prawnego lub bytu faktycznego podatnika albo wraz z uchyceniem ustawy nakładającej ten obowiązek²⁸. Jak stwierdziliśmy wcześniej, powstanie obowiązku podatkowego jest uzależnione od zaistnienia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej. Jeżeli zatem takie zdarzenie nie nastąpi, to nie powstanie obowiązek podatkowy. Tak więc, jeżeli duchowny mimo pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim, nie będzie osiągał przychodów z ofiar otrzymywanych w związku z tymi funkcjami²⁹, to nie powstanie po jego stronie obowiązek podatkowy. W ordynacji podatkowej nie określono natomiast, w jakiej sytuacji wygaśnie obowiązek podatkowy, który już po-

²⁸ Por. W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 1998, s. 77.

²⁹ Taka sytuacja może wystąpić zwłaszcza w przypadku duchownych pełniących różne funkcje duszpasterskie. Kanon 1264 KPK z 1983 r. definiuje ofiary (*oblationes*) świadczone duchownym za ich posługę jako ofiary składane z okazji udzielania sakramentów (por. kan. 840 KPK z 1983 r.) i sakramentaliów (por. kan. 1166 KPK z 1983 r.), a nie za nie. Tekst normy unika pojęcia *taxa*, które odnosi się do opłat za różne akty władzy wykonawczej dobrowolnej lub za wykonanie reskryptów Stolicy Apostolskiej (por. kan. 1264 nr 2 KPK z 1983 r.). Wyraża przez to, że nie chodzi tutaj o zapłatę za wykonaną pracę, lecz o dar, poprzez który wierni przyczyniają się do utrzymania duchownych i do prowadzenia działalności apostolskiej (por. kan. 531; 946 KPK z 1983 r.). Dlatego też sprawowanie sakramentów i sakramentaliów nie może być uzależnione od opłaty. Szerzej na ten temat zob. D. Walencik, *Utrzymanie duchowieństwa jako obowiązek wiernych w świetle Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 roku*, „Śląskie Studia Historyczno-Teologiczne” 2005, z. 1, s. 164–173.

wstał. Zdarzenia powodujące wygaśnięcie obowiązków podatkowych oraz ustalenie momentu ich wygaśnięcia uregulowano w poszczególnych ustawach podatkowych. W analizowanych przepisach dotyczących zryczałtowanego podatku od przychodów osób duchownych nie określono wprost momentu, w którym następuje wygaśnięcie obowiązku podatkowego. Jednakże zgodnie z art. 48 ust. 2 można przyjąć, iż stanie się tak „w razie zaprzestania na stałe wykonywania funkcji i zgłoszenia tego faktu właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego”. Dla ustalenia okoliczności i terminu „zaprzestania na stałe wykonywania funkcji duszpasterskich” trzeba w znacznym stopniu odwołać się do prawa wewnętrznego związków wyznaniowych.

Sytuacja osób duchownych wykonujących funkcje duszpasterskie okresowo (kadencyjnie) jest klarowna. Po upływie okresu, na jaki odpowiednia władza zwierzchnia związku wyznaniowego powierzyła im urząd związany z wykonywaniem funkcji duszpasterskich, z racji pełnienia których osiągalni przychody, obowiązek podatkowy wygasa. Sprawa komplikuje się w odniesieniu do tych duchownych, którzy status duchownego, zgodnie z prawem wewnętrznym, posiadają na stałe. Najbardziej charakterystyczną cechą tej grupy osób jest powołanie ich do publicznego sprawowania funkcji duszpasterskich. Osiągnięcie przez tych duchownych wieku emerytalnego czy przejście w stan spoczynku nie powoduje zaprzestania przez nich wykonywania funkcji duszpasterskich, a tym bardziej zaprzestania ich wykonywania na stałe. Co prawda, tracą oni powierzony im urząd (proboszcza, wikariusza, administratora, itd.), ale pełnią nadal doraźnie funkcje duszpasterskie (zob. art. 45 ust. 4). Tak więc zaprzestanie na stałe wykonywania funkcji duszpasterskich przez osoby duchowne, które status duchownego posiadają na stałe może nastąpić: w razie śmierci, trwałej niezdolności do wykonywania funkcji duszpasterskich, utraty stanu duchownego bądź samowolnego porzucenia stanu duchownego, bez prawnej jego utraty. Dwie pierwsze sytuacje są czytelne. Terminami wygaśnięcia obowiązku podatkowego w tych okolicznościach są: data śmierci zapisana w akcie zgonu oraz data uprawomocnienia się ostatecznej decyzji lekarza orzecznika lub komisji lekarskiej orzekającej trwałą niezdolność do pracy (do wykonywania funkcji duszpasterskich). Z kolei przynależność do stanu duchownego – w przypadku duchownych Kościoła katolickiego – utracić można poprzez: wyrok sądowy lub dekret administracyjny, który stwierdza nieważność święceń (zob. kan. 1708–1712 KPK z 1983 r.); karne

wydalenie ze stanu duchownego, stosowane za szczególnie ciężkie przestępstwa kościelne (zob. kan. 1364 § 2, 1367, 1370 § 1, 1387, 1394 § 1, 1395, 1397 KPK z 1983 r.), odpowiedni reskrypt Stolicy Apostolskiej (kan. 290 KPK z 1983 r.)³⁰. We wszystkich wymienionych okolicznościach uznać trzeba, że zaistniało wygaśnięcie obowiązku podatkowego, zgodnie z wymogami ustawy. Terminem wygaśnięcia obowiązku podatkowego będzie data uprawomocnienia się stosownego wyroku, dekretu czy też reskryptu właściwej władzy kościelnej. Wątpliwości może wywoływać natomiast sytuacja samowolnego porzucenia stanu duchownego, bez prawnej jego utraty. W myśl norm prawa kanonicznego osoba taka pozostaje nadal duchownym, choć zazwyczaj zawieszonym (suspendowanym) w uprawnieniach, które wynikają ze święceń (zob. kan. 1333 § 1 KPK z 1983 r.). Z praktycznego punktu widzenia osoba taka nie spełnia jednak funkcji duszpasterskich, a niekiedy wprost deklaruje kategorię woli porzucenia stanu duchownego. Niemniej odwołując się tylko do stanu faktycznego, trudno jednoznacznie stwierdzić czy duchowny taki zaprzestał na stałe wykonywania funkcji duszpasterskich. Wciąż trzeba bowiem uważać za duchownego taką osobę, która zawieszona została w uprawnieniach wynikających ze święceń (czyli nie wykonuje funkcji duszpasterskich), lecz trwa w podporządkowaniu władzy kościelnej i zamierza nadal – po zwolnieniu z kar – te funkcje wykonywać. W takich okolicznościach nastąpiłaby zatem „przerwa w wykonywaniu funkcji”, o której mowa w § 3 art. 48 ustawy. Proponowanym rozwiązaniem tej kwestii jest odwołanie się do zamiaru tego duchownego, wyrażające się albo w pozostawianiu w stosunku podporządkowania prawowitej władzy kościelnej, albo w zerwaniu więzi z tą władzą. Zamiar ten winien być wyrażony w zawiadomieniu skierowanym do właściwego naczelnika urzędu skarbowego i potwierdzony przez kompetentną władzę kościelną. Terminem wygaśnięcia obowiązku podatkowego będzie w takiej sytuacji data złożenia oświadczenia woli o zaprzestaniu na stałe wykonywania funkcji duszpasterskich przez zainteresowanego duchownego.

Zobowiązanie podatkowe wynikające z obowiązku podatkowego uregulowanego w przepisach ustawy odnoszących się do zryczałtowanego podatku od przychodów osób duchownych wygasa w jeden ze sposobów

³⁰ Zob. T. Pawluk, *Prawo kanoniczne według Kodeksu Jana Pawła II*, t. II, dz. cyt., s. 99–100.

wymienionych w art. 59 § 1 ordynacji podatkowej. W przypadku osoby duchownej, która zaprzestała na stałe wykonywać funkcje duszpasterskie, poprzedza go jednak ciąg czynności formalnoprawnych, jakimi są: zgłoszenie przez osobę duchowną faktu definitywnego zaprzestania wykonywania funkcji duszpasterskich właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego oraz wydanie decyzji przez tego naczelnika ustalającej wysokość wymaganego świadczenia. W sytuacji bowiem zaprzestania na stałe wykonywania funkcji duszpasterskich stawka ryczału ulega, w myśl art. 48 ust. 2 ustawy, odpowiedniemu zmniejszeniu, zgodnie z zasadami ustalonymi w ust. 1 tegoż artykułu.

Wysokość podatku

Wysokość podatku ryczałtowego zależy przede wszystkim od urzędu zajmowanego przez osobę duchowną. Ustawodawca dokonuje zasadniczego podziału na proboszczów lub osoby, które sprawują porównywalne funkcje (kwartalne stawki określone są w załączniku nr 5 do ustawy) i wikariuszy lub osoby, które sprawują porównywalne funkcje (kwartalne stawki określone są w załączniku nr 6 do ustawy). Kolejnym kryterium, od którego uzależniona jest wysokość kwartalnej stawki podatku, jest liczba mieszkańców parafii lub odpowiadającej jej terytorialnej jednostki organizacyjnej związków wyznaniowych³¹ i dodatkowo w odniesieniu do przychodów osiąganych przez wikariuszy – także położenie parafii³². Zgodnie z treścią art. 43 ust. 1 ustawy i treścią obu załączników, liczbę mieszkańców przyjmuje się według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy, za który opłacany jest ryczałt, według danych właściwych organów administracji miast i gmin, prowadzących ewidencję ludności. Należy podkreślić, że dla wyznaczenia stawki ryczału za-

³¹ W odniesieniu do proboszczów – w zależności od liczby mieszkańców parafii – określono 16 różnych kwartalnych stawek podatku. Najniższa została ustalona dla proboszcza parafii poniżej 1 000 mieszkańców, a najwyższa dla proboszcza pełniącego posługę w parafii powyżej 20 000 mieszkańców. W stosunku do wikariuszy przewidziano 6 różnych stawek, poczynając od parafii liczących do 1 000 mieszkańców, a kończąc na takich, których liczebność przekracza 10 000 mieszkańców.

³² Przewidziano trzy możliwości tego położenia: 1) na terenie gminy lub miasta o liczbie mieszkańców do 5 000, 2) w mieście o liczbie mieszkańców od 5 000 do 50 000, 3) w mieście o liczbie mieszkańców powyżej 50 000.

sadnicze znaczenie ma ustalenie ogólnej liczby mieszkańców danej parafii, a nie np. liczby zamieszkujących na jej terenie wiernych czy też osób praktykujących³³.

Według stawek określonych w załączniku nr 5 opłacają ryczałt również osoby duchowne, które kierują jednostkami kościelnymi, posiadającymi samodzielną administrację w wydzielonej części parafii, przy czym wysokość podatku określa się według stawek właściwych dla liczby mieszkańców tej części parafii. Natomiast proboszcz parafii, w ramach której funkcjonuje tego typu jednostka, opłaca ryczałt według stawki odpowiadającej liczbie mieszkańców, zmniejszonej o liczbę mieszkańców wydzielonej części parafii (art. 45 ust. 2). Z kolei zgodnie ze stawkami określonymi w załączniku nr 6 do ustawy dla parafii od 1 000 do 3 000 mieszkańców, uwzględniając siedzibę kierowanej jednostki lub miejsce zamieszkania, opłacają podatek rektorzy i inne osoby duchowne kierujące jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii (art. 45 ust. 3). Wreszcie osoby duchowne pełniące doraźnie funkcje o charakterze duszpasterskim, które osiągają przychody z ofiar otrzymywanych w związku z pełnionymi posługami religijnymi, opłacają podatek wyznaczony według stawek określonych w załączniku nr 6 dla parafii o liczbie mieszkańców powyżej 1 000 do 3 000, w zależności od miejsca zamieszkania (art. 45 ust. 4).

Istotną kwestią wymagającą tutaj omówienia jest wyjaśnienie użytego przez ustawodawcę sformułowania „liczba mieszkańców”, które w praktyce rodzi pewne trudności. Pomocnym w rozstrzygnięciu wskazanej wątpliwości jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Ośrodek Zamiejscowy we Wrocławiu z dnia 24 stycznia 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 1893/99³⁴. Teza tego wyroku brzmi następująco: „1. Wskazując liczbę ludności jako miernik, od którego zależy stawka ryczałtu od przychodów niektórych osób duchownych, ustawodawca miał na myśli liczbę osób zamieszkujących (faktycznie) teren parafii, a nie liczbę osób zameldowanych na jej terenie. 2. Dane właściwych organów administracji prowadzących ewidencję ludności, są wiążące dla organów podatkowych (nie pozbawia to jednak strony możliwości dowodzenia wadliwości takich danych). Nie

³³ Por. P. Stanisławski, *Sytuacja prawna osób duchownych*, [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2008², s. 267.

³⁴ „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 2, s. 63, „Glosa” 2003, nr 3, s. 41.

oznacza to, że organ podatkowy zwolniony jest z konieczności dokonania wywiadu w organie prowadzącym ewidencję mieszkańców oraz oceny treści udzielonej odpowiedzi”³⁵.

Ustawa w art. 46 ust. 2 stanowi, iż właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek osoby duchownej, odpowiednio obniża stawki ryczałtu określone w załącznikach nr 5 i 6, jeżeli liczba wyznawców na danym terenie stanowi mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców. Osoba duchowna, w takiej sytuacji, jest obowiązana dołączyć do wniosku oświad-

³⁵ Naczelny Sąd Administracyjny opierając się na wykładni gramatycznej stwierdził, że ustawodawca wskazując jako miernik, od którego zależy stawka ryczałtu od przychodów niektórych osób duchownych, liczbę ludności, miał na myśli liczbę osób (faktycznie) zamieszkujących teren parafii, a nie liczbę osób zameldowanych na jej terenie. Takie rozumowanie potwierdza – zdaniem NSA – wykładnia funkcjonalna art. 42 ust. 1 ustawy, z którego wynika, że ustawodawca chciał w ten sposób uzależnić wymiar podatku tej kategorii podatników od liczby osób, dokonujących opłat za czynności duszpasterskie. Jest sprawą oczywistą, że wielkość tych opłat uzależniona jest głównie od liczby mieszkańców faktycznie przebywających (zamieszkujących) na terenie parafii. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził ponadto, że dane organów administracji publicznej, które prowadzą ewidencję ludności są wiążące dla organów podatkowych. Tym samym organ podatkowy nie jest zwolniony z obowiązku weryfikacji posiadanych danych o liczbie zameldowanych osób, tym bardziej, że strona ma możliwość dowodzenia ich wadliwości. Taką możliwość przewiduje art. 187 ordynacji podatkowej. Jednocześnie organy prowadzące ewidencję ludności powinny posiadać informację zarówno o ludności zameldowanej, jak i faktycznie zamieszkującej teren poszczególnych parafii. Prowadzenie takiego rejestru nakłada na te organy rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie zgłaszania i przyjmowania danych niezbędnych do zameldowania i wymeldowania oraz prowadzenia ewidencji ludności i ewidencji wydanych i utraconych dowodów osobistych (Dz.U. nr 236, poz. 1999). Zgodnie z przepisami tego rozporządzenia ewidencja ludności jest prowadzona w systemie informatycznym lub kartotecznym przez organy gminy w formie gminnego zbioru meldunkowego (§ 24 ust. 1 pkt 1). Obejmuje ona: zbiór danych osobowych stałych mieszkańców (§ 25), zbiór danych byłych mieszkańców (§ 27), zbiór danych osób zameldowanych na pobyt czasowy trwający ponad 2 miesiące (§ 28) oraz zbiór danych osób zameldowanych na pobyt czasowy trwający do 2 miesięcy (§ 29). Zbiór danych byłych mieszkańców w systemie kartotecznym jest prowadzony w układzie terytorialnym w formie kartoteki, w której przechowuje się indywidualne karty osobowe osób, które wymeldowały się, zawiadomienia o ich zameldowaniu na pobyt stały w nowym miejscu, karty osób zmarłych oraz karty osób wymeldowanych na podstawie decyzji administracyjnej (§ 27 ust. 1). Obecnie obowiązujące rozporządzenie w tej sprawie nie wspomina o sposobie ewidencji osób, które na stałe wyjechały za granicę. Taką ewentualność (por. § 32 ust. 4) przewidywało poprzednio obowiązujące rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych z dnia 28 czerwca 1984 r. w sprawie wykonania obowiązku meldunkowego i prowadzenia ewidencji ludności (Dz.U. nr 32, poz. 176 z późn. zm.).

czenie o liczbie wyznawców. Również i tym razem ustawa nie definiuje użytego określenia „mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców”. Wskazówkę interpretacyjną stanowi w tym względzie działalność judykatury. Otóż, Naczelny Sąd Administracyjny Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi w wyroku z dnia 31 sierpnia 1999 r., sygn. akt I SA/Łd 1365/97³⁶ stwierdził, że mniejszość, o jakiej mowa w art. 46 ust. 2 występuje w sytuacji, „gdy liczba osób danej religii (wyznania) jest mniejsza od połowy mieszkańców parafii”³⁷. W sytuacji przewidzianej w art. 46 ust. 2 naczelnik urzędu skarbowego ma obowiązek obniżyć wynikające z załączników stawki ryczałtu. Zakres obniżenia określony jest niestety nieprecyzyjnie. Ustawodawca używa bowiem nieostrego sformułowania „właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek osoby duchownej, odpowiednio obniża stawki ryczałtu”, nigdzie nie precyzując, co to znaczy „odpowiednio”. Najbardziej prawidłowe wydaje się proporcjonalne obniżenie, czyli do takiej części stawki, jaki procent w ogólnej liczbie mieszkańców stanowi liczba osób danej religii (wyznania). Oznacza to, że stawka będzie zawsze obniżona poniżej 50% stawek ustawowych³⁸. Stąd jako postulat *de lege ferenda* proponuję następującą zmianę treści przepisu: „właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek osoby duchownej, obniża stawki ryczałtu określone w załącznikach nr 5 i 6 proporcjonalnie do takiej części stawki, jaki procent w ogólnej liczbie mieszkańców stanowi liczba wyznawców, jeżeli liczba wyznawców jest mniejsza od połowy mieszkańców na danym terenie”.

³⁶ ONSA 2000, nr 3, poz. 119; „Monitor Podatkowy” 2000, nr 4, s. 3, „Prawo Gospodarcze” 2000, nr 7, s. 22-25. Wyrok ten wydany był w oparciu o § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych (Dz.U. nr 124, poz. 552 z późn. zm.), któremu odpowiada art. 46 ust. 2 obecnie obowiązującej ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

³⁷ Zdaniem skarżącego, za „mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców” należy uznać każdą liczbę osób mniejszą od ogólnej liczby mieszkańców parafii. Ze stanowiskiem tym nie zgodził się NSA, gdyż oznaczałoby ono, że nawet w sytuacji, gdy tylko jeden z mieszkańców parafii nie jest wyznawcą, liczbę wyznawców w tej parafii należałoby uznawać za mniejszość w rozumieniu omawianego przepisu. Ponadto w przepisie tym jest mowa nie o mniejszości w stosunku do ogólnej liczby mieszkańców, ale o mniejszości w ogólnej liczbie mieszkańców. Pozwala to ustalić, że mniejszość, występuje w sytuacji, gdy liczba osób danej religii (wyznania) jest mniejsza od połowy mieszkańców parafii. Należy również zauważyć, że w omawianym przepisie jest mowa o wyznawcach, a nie o osobach faktycznie praktykujących.

³⁸ Por. A. Huchla, *Zryczałtowany podatek dochodowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 119.

We wspomnianym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podjął również problem zaniechania poboru podatku z uwagi na sytuację ekonomiczną. Instytucja zaniechania poboru podatku powoduje tzw. nieefektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Zastosowanie względem podatnika możliwe jest w okresie między powstaniem zobowiązania podatkowego a upływem terminu płatności. Obecnie obowiązująca ordynacja podatkowa w art. 22 § 1 umożliwia jedynie stosowanie zaniechania na etapie tworzenia prawa. Tym samym istnieje tylko jedna forma zaniechania poboru podatku, tzw. zaniechanie generalne, wydane na mocy rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników. Oznacza to, że nie jest aktualnie możliwe zaniechanie ustalenia lub poboru podatku wobec indywidualnie określonego podatnika w formie decyzji przez właściwe organy podatkowe³⁹. Jest to wyraźna zmiana, albowiem w stanie prawnym obowiązującym do 2001 r. istniała możliwość zaniechania ustalenia lub poboru podatku, w całości lub części przez organy podatkowe, jeśli jego pobranie zagroziłoby zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika⁴⁰.

³⁹ Por. M. Szustek - Janowska, *Zobowiązania podatkowe*, w: *Prawo podatkowe część ogólna i szczególna*, red. W. Wójtowicz, Bydgoszcz-Lublin 2005, s. 81; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 147. Usunięcie tych instytucji z katalogu ulg uznaniowych stosowanych przez organy podatkowe nie do końca jest rozwiązaniem racjonalnym. Przede wszystkim organy te nie mogą, wtedy gdy zachodzą przemawiające za tym przesłanki, uwolnić podatnika od ciężaru podatkowego przed powstaniem zaległości podatkowych. Jest to niczym nieuzasadnione ograniczanie organów podatkowych, zwłaszcza w zakresie podatków powstających po doręczeniu decyzji. Organ podatkowy, wiedząc, że zachodzą przesłanki uprawniające do umorzenia zaległości (ważny interes podatnika lub interes publiczny) i chcąc uwolnić podatnika od zapłacenia podatku, muszą przeprowadzić postępowanie podatkowe (co najmniej dwa doręczenia – art. 165 i 200 ordynacji podatkowej) i doręczyć decyzję wymiarową (kolejne doręczenie), następnie poczekać na powstanie zaległości (upływ terminu płatności) i dopiero wówczas – umorzyć zaległość podatkową wraz z odsetkami. Po co wymierzać podatek (koszty!), kiedy wiadomo, że zaległość trzeba będzie umorzyć? Racjonalnym działaniem byłoby zastosowanie zaniechania ustalania zobowiązania lub też zaniechanie jego poboru. Powyższe uwagi dotyczą również podatków powstających z mocy prawa. Brak tych instytucji w ordynacji podatkowej utrudnia postępowanie i zwiększa jego koszty. Por. L. Etel, *Komentarz do art. 22 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, w: R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 184–185.

⁴⁰ Por. art. 8 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r., nr 108, poz. 486 z późn. zm.). Podobne rozwiązanie obowiązywało

Ustawa w sposób szczegółowy określa sytuację, w której osoba duchowna rozpoczyna lub zaprzestaje wykonywania funkcji duszpasterskiej w ciągu kwartału, a także sytuację kiedy następuje przerwa w ich wykonywaniu (art. 48). Ustawodawca przyjął ogólną zasadę, że każdy dzień kwartału równy jest 1/90 kwartalnej stawki. W ten sposób uwzględnia się okresy rzeczywistego wykonywania funkcji duszpasterskich. W przypadku rozpoczęcia funkcji w ciągu kwartału należną wysokość określa się jako wielokrotność dni pozostałych do końca kwartału i tzw. dziennej stawki. Jeśli duchowny zaprzestanie na stałe wykonywania swej funkcji i zgłosi ten fakt naczelnikowi urzędu skarbowego, wówczas ryczałt ulega odpowiednio zmniejszeniu o kwotę, która jest iloczynem dni pozostałych do końca kwartału i tzw. stawki dziennej. Przewidziana jest również możliwość zaistnienia przerwy w wykonywaniu funkcji duszpasterskich. W takim przypadku kwartalną stawkę zmniejsza się o każdy dzień przerwy trwające ponad miesiąc, obliczając ją w sposób podobny jak w poprzednich dwu przypadkach. Warunkiem obniżenia jest istnienie przerwy trwającej dłużej niż jeden miesiąc, oraz zawiadomienie o tym właściwego kierownika urzędu skarbowego w terminie trzech dni od dnia jej rozpoczęcia.

W przypadku zmiany miejsca wykonywania funkcji lub zmiany jej charakteru podatnik winien powiadomić o tym fakcie w terminie 7 dni właściwych naczelników urzędów skarbowych według dotychczasowego i nowego miejsca wykonywania funkcji wraz z podaniem niezbędnych danych do określenia właściwej wysokości ryczałtu dla nowego miejsca i funkcji (art. 49 ust. 1). Oczywiście w przypadku zmiany miejsca wyko-

na mocy przepisu art. 22 § 2 ordynacji podatkowej aż do nowelizacji tego przepisu ustawą z dnia 22 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o dopłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy - Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych - w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej (Dz.U. nr 122, poz. 1315). Zob. także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Oddział Zamiejscowy w Rzeszowie z dnia 20 września 1996 r., sygn. akt I SA/Rz 900/95, LEX nr 28905 - w którym NSA orzekł, że ogólne stwierdzenie o zubożeniu parafii nie może być podstawą do wydania decyzji obniżającej stawki podatku. Możliwe było natomiast - w ówczesnie obowiązującym stanie prawnym - złożenie przez osobę duchowną starannie udokumentowanej i uzasadnionej prośby, którą organ podatkowy mógł rozpoznać, ale w odrębnym postępowaniu, właśnie o zaniechanie poboru podatku.

nywania funkcji czy też jej charakteru w obrębie właściwości tego samego urzędu skarbowego, duchowny zawiadamia o tym zdarzeniu jednego naczelnika. Naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca wykonywania nowej funkcji duszpasterskiej wydaje decyzję ustalającą wysokość ryczału do końca roku podatkowego. Jeśli zmiana miała miejsce w trakcie trwania kwartału odpowiednio stosuje art. 48 ust. 1 ustawy.

Odliczenia przysługujące osobom duchownym

Na mocy art. 27 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i wolontariacie⁴¹, od 1 stycznia 2004 r. podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może na zasadach i w trybie określonym w odrębnych przepisach przekazać 1% podatku – wynikający z zeznania rocznego – na rzecz wybranych przez siebie organizacji pożytku publicznego. Tymczasem przepisy ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne reglamentują – także w aktualnym stanie prawnym – pod względem podmiotowym omawiane uprawnienie, wyłączając z niego osoby duchowne, płacące podatek ryczałtowy od przychodów uzyskiwanych z działalności duszpasterskiej oraz podatników karty podatkowej. Możliwość zmniejszenia podatku o kwotę nieprzekraczającą 1% podatku należnego poprzez wpłatę tej kwoty na rzecz wybranej przez podatnika organizacji pożytku publicznego przysługuje natomiast podatnikom podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych (por. art. 21 ust. 3a-3d). Wyłączenie wspomnianych grup podatników dziwi tym bardziej, iż na mocy znowelizowanego art. 45 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴² możliwość taką z dniem 1 stycznia 2007 r. przyznano podatnikom osiągającym dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej, którzy wybrali 19% stawkę liniową (art. 30c) oraz podatnikom podatku od przychodów kapitałowych (art. 30b)⁴³. Podatnicy podatku ryczałtowego od przychodów osób duchownych i podatnicy podatku opłacanego w formie karty podatkowej są

⁴¹ Dz.U. nr 96, poz. 873 z późn. zm.

⁴² Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r., nr 14, poz. 176 z późn. zm.

⁴³ Por. art. 1 pkt 50 lit. a ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. nr 217, poz. 1588).

zatem ostatnimi grupami podatników pozbawionymi możliwości przekazania 1% należnego podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego. Warto zwrócić uwagę na fakt, że jest to odstępstwo od zasady równego traktowania obywateli, a ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne różniuje sytuację prawną podatników w zakresie prawa do zmniejszenia podatku o wpłaty dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego, bez istnienia uzasadnionego kryterium. Nie wydaje się, aby brak możliwości zmniejszenia podatku był w tym przypadku „logiczną konsekwencją” tego, że podatnicy ci nie mogą korzystać z żadnych ulg. Trudno bowiem traktować prawo do przekazania 1% podatku na rzecz organizacji pożytku publicznego jak ulgę. Ulgą byłaby wtedy, gdyby podatnik miał z tego jakąś korzyść, a w tym przypadku podatnik nie ma korzyści, ponieważ płaci podatek. Chodzi jedynie o wskazanie, co ma się dzieć z 1% jego podatku, czyli o alokację.

Podsumowanie

W obowiązującym systemie podatkowym nie ma szczególnych regulacji (*lex specialis*) dotyczących opodatkowania przychodów lub dochodów osób duchownych. Duchowni są traktowani tak, jak inne osoby fizyczne uzyskujące przychody podlegające opodatkowaniu. Zasadniczą formą opodatkowania przychodów związanych z pełnieniem funkcji duszpasterskich jest ryczałtowy podatek dochodowy. W przypadku osiągania przez osoby duchowne przychodów innych niż otrzymywane w związku z pełnieniem funkcji duszpasterskich, opłacają one stosowne podatki na ogólnie obowiązujących zasadach. Podjęta w tym artykule próba interpretacji dyskusyjnych zapisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz wysunięte pod adresem ustawodawcy postulaty mają na celu doprecyzowanie jej przepisów. Postulowane zmiany przyczynią się – moim zdaniem – do większej spójności i klarowności analizowanej regulacji prawnej oraz do jednolitej praktyki organów skarbowych i osób duchownych w jej stosowaniu.

**Impôt forfaitaire sur le revenu des ecclésiastiques.
Doutes d'interprétation et le postulat *de lege ferenda*
Résumé**

La forme principale d'imposition des revenus des ecclésiastiques générés du fait de leur fonction est l'impôt forfaitaire sur le revenu. L'acte législatif comprenant des normes détaillées sur cette forme d'imposition des revenus des ecclésiastiques est la loi du 20 novembre 1998 modifiée, relative à l'impôt forfaitaire sur le revenu concernant certains revenus des personnes physiques (Dz.U. n° 144, pos. 930 modifiée par la suite). Cet article se veut un essai d'interprétation des dispositions contestables de cette loi et la présentation de postulats adressés à l'intention du législateur aux fins de but de préciser les dites dispositions. Les modifications proposées contribueront – selon l'auteur – à une plus grande cohérence et clarté de la régulation juridique analysée et à une application identique dans la pratique par les organes fiscaux et les ecclésiastiques.