

Wyłączenie osoby duchownej z zryczałtu Głosa krytyczna do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 2016 roku (II FSK 491/14)

Exclusion of a clergyman from lump-sum tax: A critical commentary on the judgement
of Supreme Administrative Court of 20 April 2016 (II FSK 491/14)

TOMASZ RAKOCZY*

 <https://orcid.org/0000-0001-5820-5437>

Streszczenie: Jak wynika z przepisu art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, podmiotem obowiązku podatkowego są osoby duchowne spełniające łącznie dwa warunki, którymi są: pełnienie funkcji duszpasterskich (wskazanych w ustawie) oraz osiąganie przychodów z opłat otrzymywanych w związku z pełnieniem takich funkcji. Dokonując ścisłej interpretacji, należy przyjąć, że osoba duchowna, która nie uzyskuje (w sposób stały) dochodu w związku z pełnieniem funkcji duszpasterskiej, nie mieści się w hipotezie powołanego przepisu i nie podlega opodatkowaniu, nawet jeśli taką funkcję faktycznie sprawuje. W opisanej sytuacji znajdują się osoby duchowne, będące członkami instytutów zakonnych, po złożeniu ślubu ubóstwa. Prawo kanoniczne pozbawia je zdolności nabywania dóbr, zgodnie z zasadą, iż „cokolwiek nabywa zakonnik, nabywa klasztor”. Krytycznie należy więc ocenić komentowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 kwietnia 2016 r. (II FSK 491/14). Przyjęto w nim, że zakonny ślub ubóstwa nie pozbawia zakonnika prawa do uzyskiwania dochodów osobistych, a jedynie wiąże się z (nieistotnym dla prawa podatkowego) zobowiązaniem, aby uzyskane przez niego środki zostały przekazane instytutowi zakonnemu. Jak twierdzi autor, w omawianym przypadku normy prawa kanonicznego trzeba bowiem traktować jako niezbędne uzupełnienie przepisów prawa polskiego.

Słowa kluczowe: osoba duchowna; ślub ubóstwa; prawo kanoniczne; zryczałtowany podatek dochodowy

Abstract: As follows from the wording of art. 42 para. 1 of the Act of 20 November 1998 on the lump-sum income tax on certain revenues earned by natural persons, clergymen are subject to the tax obligation when they fulfill two conditions: performing pastoral functions (as indicated in the Act) and earning income from fees received when performing these functions. Under a strict interpretation, a clergyman who does not earn a permanent income when performing a pastoral function does not fall under the aforementioned provision and is not subject to taxation even if he does exercise a pastoral role. This is the case with members of religious institutes who have taken the vow of poverty. Canon law deprives

* Ks. dr hab. nauk prawnych. Członek zwyczajny Polskiego Towarzystwa Prawa Wyznaniowego, e-mail: trvip@wp.pl.

them of the capacity to acquire goods in accordance with the principle that „whatever is acquired by a religious is acquired by the monastery”. Therefore, the judgement of the Supreme Administrative Court of 20 April 2016 (II FSK 491/14) discussed in the present paper should be assessed critically. The Court ruled that the religious vow of poverty does not deprive a religious of the right to earn a personal income but merely involves the obligation (irrelevant from the tax law perspective) to transfer the earned revenues to his religious institute. In the case under discussion, as claimed by the author, the norms of canon law should be treated as a necessary complement to the provisions of Polish law.

Key words: clergyman; vow of poverty; canon law; lump-sum income tax

Teza: Okoliczność złożenia przez duchownego ślubów ubóstwa nie wyklucza uzyskiwania przez niego dochodów, a jedynie konieczność przekazania uzyskanych dochodów na rzecz instytutu. Natomiast sposób, w jaki duchowny dysponuje uzyskanymi przychodami, pozostaje bez znaczenia na gruncie przepisów o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Istotne jest, że przychód otrzymał lub mógł otrzymać.

1. Stan prawny

W głosowanym orzeczeniu mają zastosowanie przepisy zarówno prawa polskiego, jak i kanonicznego. Do pierwszej grupy zaliczyć należy przepisy rozdziału 4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne¹. Wśród nich zastosowanie ma zwłaszcza art. 42 ust. 1 u.z.p.d., a także art. 45 ust. 3 u.z.p.d. Pierwszy z nich stanowi, że:

Osoby duchowne, osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim, odpłacają od tych przychodów podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów osób duchownych, zwany daję ryczałtem.

Natomiast drugi przewiduje, że:

Rektorzy i inne osoby duchowne kierujące jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii odpłacają ryczałt

¹ Tekst jedn. Dz. U. z 2021 r. poz. 1993 z późn. zm., dalej: u.z.p.d.

według stawek określonych w załączniku nr 6, dla parafii o liczbie mieszkańców powyżej 1000 do 3000, w zależności od siedziby kierowanej jednostki lub miejsca zatrudnienia.

Do przepisów prawa kanonicznego należy natomiast kan. 668 Kodeksu Prawa Kanonicznego z dnia 25 stycznia 1983 r.² Jego § 3 stanowi:

Cokolwiek zakonnik nabywa własnym staraniem, ale ze względu na instytut, nabywa dla instytutu. Wszystko, co mu przysługuje z tytułu pensji, zapomogi lub ubezpieczenia, jest nabywane dla instytutu, chyba że własne prawo co innego postanawia.

Natomiast według § 5:

Profes, który ze względu na naturę swego instytutu zrzekł się całkowicie swoich dóbr, traci zdolność nabywania i posiadania, stąd nieważnie podejmuje akty przeciwne ślubowi ubóstwa. Co jednak przechodzi na niego po dokonaniu zrzeczenia, przechodzi na instytut, zgodnie z własnym prawem.

Ponadto, istotnym dla głosowanego orzeczenia jest art. 7 pkt 62 *in fine* Konstytucji Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela³, który głosi: „Cokolwiek współbracia otrzymują za swą działalność lub ze względu na to, że są zakonnikami, otrzymują dla Zgromadzenia i należy to włączyć do dóbr wspólnoty”.

2. Stan faktyczny

W dniu 1 lipca 2011 r. S.P. powiadomił pisemnie naczelnika Urzędu Skarbowego w N. o objęciu funkcji przełożonego domu zakonnego Ojców Redemptorystów w P. Naczelnik wydał w dniu 13 lutego 2013 r. decyzję ustalającą zobowiązanie w kwocie 1584 zł. Podstawą wydania przedmiotowej decyzji był przepis art. 46 ust. 1 u.z.p.d. Skarżący wniósł od niej odwołanie. Wskazał w nim, że jest osobą duchowną, która nie uzyskuje przychodów

² „Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus” [25.01.1983]. 1983. *Acta Apostolicae Sedis* 75 (cz. 2): 1–317; tekst polski: [b.a.]. 1984. *Kodeks Prawa Kanonicznego. Przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu Polski*. Poznań: Pallottinum, dalej: KPK.

³ Congregatio Sanctissimi Redemptoris. 1986. „Konstytucja Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela”. W: *Konstytucje i Statuty Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela*, 27–104. Rzym: Rada Generalna C.Ss.R. [wyd. 2 pol., Warszawa 2018].

z tytułu działalności duszpasterskiej, a jedynie pełni funkcję przełożonego domu zakonnego. Podniósł nadto, że zgodnie z art. 1 pkt 3 u.z.p.d. oraz art. 2 ust. 2 u.z.p.d., warunkiem objęcia osoby duchownej opodatkowaniem jest osiąganie przez nią dochodów. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Zdaniem organu, w sprawie ma zastosowanie art. 45 ust. 3 u.z.p.d. Wskazał także, że ustawę stosuje się do osób, które wybrały tę formę opodatkowania i potencjalnie mogą uzyskiwać dochody. Ustawa ma do nich zastosowanie, nawet jeśli w danym roku podatkowym dochodów nie uzyskują. Organ odwoławczy podniósł także, iż nie można uznać, że duchowny nie uzyskuje przychodów w związku ze sprawowaniem wskazanej wyżej funkcji, ponieważ Kościół pozostaje pod opieką zakonu i z usług wykonywanych w tym Kościele uzyskiwane są przychody, które w myśl art. 1 pkt 3 u.z.p.d. oraz art. 2 ust. 2 u.z.p.d. podlegają opodatkowaniu.

Skarżący nie zgodził się z wydaną decyzją i wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu. Domagał się w niej uchylecia zaskarżonej decyzji i umorzenia postępowania. Sąd I instancji uznał, że skarga zasługuje na uwzględnienie. Wskazał, że opodatkowanie ryczałtem dotyczy przychodów duchownych z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim. Zatem organ, ustalając opodatkowanie w tej formie, powinien w pierwszej kolejności poczynić ustalenia dotyczące spełnienia tych właśnie przesłanek, bowiem osoba, która jest osobą duchowną, lecz nie osiąga przychodów ze sprawowania funkcji duszpasterskich, nie będzie podlegać temu podatkowi. Sąd stwierdził, że w sprawie nie zgromadzono żadnego materiału dowodowego i nie wyjaśniono sprawy w sposób umożliwiający wydanie prawidłowej decyzji⁴.

Dyrektor Izby Skarbowej wniósł skargę kasacyjną na opisany wyżej wyrok, zaskarżając go w całości. W zakresie naruszenia prawa materialnego wskazał na błędną ocenę, że w przedmiotowej sprawie nie było podstaw do zastosowania przepisów art. 42 ust. 1 i 2, art. 43 ust. 3, art. 45 ust. 3 oraz art. 46 ust. 1 u.z.p.d. Podniósł także kwestię błędnej wykładni przepisów nakładających na organ podatkowy obowiązek prowadzenia ustaleń faktycznych na okoliczność potencjalnej możliwości uzyskania przychodu, wskazując ponadto na błędną wykładnię przepisów ustawy

⁴ Zob. uzasadnienie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 6 listopada 2013 r., I SA/Op 631/13, Legalis nr 771314.

z dnia 20 listopada 1998 r. przez przyjęcie, że zamiarem ustawodawcy przy wyborze zryczałtowanej formy opodatkowania było ustalenie przychodu potencjalnie uzyskiwanego przez osobę duchowną. Dyrektor wskazał, że na podstawie art. 51 ust. 1 u.z.p.d. osoby duchowne mogą zrzec się opodatkowania w formie ryczałtu za dany rok podatkowy i opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach, prowadząc podatkową księgę przychodów i rozchodów.

3. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie. Sąd stwierdził, że u.z.p.d. swym zakresem działania obejmuje opodatkowanie osób duchownych i ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą osoby duchowne, prawnie uznanych wyznań, opłacają zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił w szczególności uwagę na treść art. 42 ust. 1 u.z.p.d., zgodnie z którym osoby duchowne, osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim, opłacają od tych przychodów podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów osób duchownych (ryczałt). Zdaniem NSA, osoba duchowna, będąca podatnikiem podatku zryczałtowanego, jest zobowiązana do zapłaty tego podatku niezależnie od tego, czy uzyskuje jakiekolwiek przychody. Sąd przychylił się do stanowiska Dyrektora Izby Skarbowej, że do ustalenia rzeczywistej wysokości przychodu, w razie kwestionowania przez osobę duchowną jego wysokości, mogłoby doprowadzić zrezygnowanie z opodatkowania w formie ryczałtu. Natomiast przy wyborze opodatkowania w formie ryczałtu, taka możliwość nie istnieje. W reasumpcji NSA uznał, że stan faktyczny wypełnia przesłanki określone w art. 42 oraz art. 45 ust. 3 u.z.p.d. Wynika bowiem z niego, że skarżący jest osobą duchowną, która pełni funkcję o charakterze duszpasterskim i która zawiadomiła właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rozpoczęciu pełnienia funkcji przełożonego jednostki kościelnej. Naczelny Sąd Administracyjny dodał także, że jest mu wiadome z urzędu, że w Kościele, w którym skarżący jest przełożonym, sprawowane są usługi duszpasterskie (udzielany jest sakrament małżeństwa, odprawiane są msze święte), z którymi może wiązać się pobieranie opłat. Ponadto NSA

podziela zdanie organu odwoławczego, że okoliczność złożenia przez skarżącego ślubów ubóstwa nie wyklucza uzyskiwania przez niego dochodów, a jedynie konieczność ich przekazania na rzecz instytutu. W tym sensie sposób, w który skarżący dysponuje uzyskanymi przychodami, pozostaje bez znaczenia na gruncie przepisów mających zastosowanie w sprawie. Istotne jest, zdaniem NSA, że otrzymał on przychód lub mógł otrzymać. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu został tym samym zobowiązany do ponownego merytorycznego rozpatrzenia sprawy.

Co warto podkreślić, stanowisko zajęte przez NSA jest zbieżne z poglądem Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wyrażonym w innej sprawie w interpretacji indywidualnej z dnia 18 kwietnia 2017 r.⁵

4. Ocena stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego

Stanowisko NSA należy ocenić krytycznie. Opiera się ono na niewłaściwej wykładni i w konsekwencji na błędnym zastosowaniu art. 42 ust. 1 u.z.p.d. w zakresie podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym, jak i przedmiotu opodatkowania. Prawodawca w hipotezie przywołanego przepisu wskazał mianowicie na podmioty opodatkowania, którymi są „osoby duchowne, osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi

⁵ We wniosku o wydanie tej interpretacji, dotyczącej zryczałtowanego podatku dochodowego, proboszcz jednej z parafii odniósł się do przepisu § 12 pkt 2 umowy z dnia 7 grudnia 2009 r., zawartej między zakonem, którego jest członkiem, a archidiecezją, na terenie której leży dom zakonny. Postanowienie umowne stanowi: „Do kasy zakonnej przekazywane będą dochody, które dla kapłanów diecezjalnych stanowią ich osobisty dochód, w szczególności dochody z majątku beneficyjnego, stypendia mszalne, «iura stolae» składane duszpasterzom przez wiernych, zgodnie z ustanowioną taksą diecezjalną albo na mocy przyjętego zwyczaju z tytułu spełniania świętych czynności, ofiary złożone z okazji wizyty duszpasterskiej («kolędy»), wynagrodzenia i emerytury, ofiary na cele zakonne”. Zdaniem proboszcza, przywołany przepis wskazuje na to, że nie uzyskuje on w sposób osobisty środków finansowych – przychodu, a więc nie może być podatnikiem z racji jego osiągania. Zdanie Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej było przeciwne. Zgodnie z jego opinią, przepis wskazuje na osobiste przyjmowanie przez osobę duchowną otrzymywanych środków, a następnie ich przekazywanie do kasy zakonnej, co usprawiedliwia opodatkowanie. Dyrektor uznał, że: „[...] przekazywanie otrzymanych przychodów do kasy domu zakonnego [...] wskazuje jednoznacznie na ich uprzednie nabycie przez Wnioskodawcę, jako kapłana – zakonnika, a następnie powstaje po Jego stronie obowiązek przekazania tych ofiar dla domu zakonnego”. Zob. *Interpretacja indywidualna z dnia 18 kwietnia 2017: Opodatkowanie przychodów osiąganych przez osobę duchowną (proboszcza)*, 1061-IPTPB4.4511.46.2017.2.SK, Legalis [dostęp: 5.04.2022].

funkcjami o charakterze duszpasterskim”. Następnie w art. 45 u.z.p.d. wymienione są następujące funkcje pełnione przez osoby duchowne: wikariusze lub inni duchowni pełniący czasowo funkcje proboszczów; duchowni kierujący jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację w wydzielonej części parafii; rektorzy i inne osoby duchowne kierujące jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację bez wydzielonej części; osoby duchowne niepełniące funkcji proboszczów, wikariuszy i rektorów, osiągające przychody z misji, rekolekcji oraz innych usług religijnych⁶.

Zgodnie z zasadami wykładni, wskazanymi przez L. Morawskiego, przepisy prawa podatkowego należy wyklądać ściśle⁷. Stąd, według dyspozycji art. 42 u.z.p.d., należy podnieść, że podatnikami podatku dochodowego są osoby duchowne, które spełniają kumulatywnie dwie cechy: po pierwsze – pełnią funkcje duszpasterskie (określone w ustawie) oraz – po drugie – osiągają przychody z opłat otrzymywanych w związku z ich pełnieniem. *A contrario* w przywołanej hipotezie nie mieszczą się osoby duchowne, które, chociaż sprawują wskazane w przepisach funkcje duszpasterskie, nie osiągają z nich przychodów. W przeciwnym wypadku ustawodawca obciążyłby podatkiem „osoby duchowne pełniące funkcje duszpasterskie”, a nie (jak zostało to wskazane w hipotezie normy) „osoby duchowne, osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim”. Stąd też słusznie wskazał sąd I instancji (WSA w Opolu), stwierdzając w tezie II swojego orzeczenia, że: „osoba, która jest osobą duchowną, lecz nie osiąga przychodów ze sprawowania funkcji duszpasterskich, nie będzie podlegać zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu”. Jak wskazuje się w doktrynie, przedmiotem podatku dochodowego jest dochód⁸. W przypadku osób fizycznych, obok ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹, opodatkowanie dochodu zostało w Polsce uregulowane także w omawianej powyżej ustawie z dnia 20 listopada 1998 r.¹⁰ *A contrario* – w przypadku braku

⁶ Tunia 2015, 252–258.

⁷ Morawski 2014, 193.

⁸ Brzeziński 2017, 146–147; Brzeziński 2008, 54–55.

⁹ Tekst jedn. Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.

¹⁰ Wiśniewski 2022, 148.

dochodu – podatnik nie podlega regulacjom wskazanych ustaw i konsekwentnie nie jest zobowiązany do uiszczania podatku.

Podatnikami podatku zryczałtowanego są osoby duchowne, które potencjalnie uzyskują dochody z działalności duszpasterskiej. Czasowy brak dochodów, co do zasady, nie zwalnia ich z obowiązku podatkowego. Ustawodawca przewidział jedynie dwie okoliczności, w których podatek może zostać obniżony. W art. 48 ust. 3 u.z.p.d. wskazuje się na możliwość zwolnienia duchownego z obowiązku podatkowego w okresie trwającym ponad miesiąc, w którym nie podejmuje on zadań duszpasterskich. Możliwe jest także wnioskowanie o obniżenie podatku zryczałtowanego, w sytuacji gdy osoby należące do danego wyznania stanowią na danym terenie mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców (art. 46 ust. 2 u.z.p.d.)¹¹. Do natury podatku zryczałtowanego należy bowiem to, że jest on niezależny od wysokości dochodów i należy go uiszczać także, gdy podatnik w jakimś okresie nie uzyskuje przychodów, na co słusznie wskazywały już sądy administracyjne¹². Dla obciążenia podatkiem w omawianej sytuacji kluczowe jest jedynie to, że osoba duchowna potencjalnie jest w stanie uzyskać przychód. Jak słusznie wskazał NSA, prawodawca określił okoliczności – wyłączając spośród nich wysokość pozyskiwanych przychodów – mające wpływ na wysokość podatku. Należą do nich: zajmowane przez duchownego stanowisko, liczba mieszkańców danej parafii (według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy), w której podejmuje on swoją funkcję oraz wielkość miasta lub gminy, w której znajduje się parafia¹³.

Kluczowym dla głosowanego wyroku i wartym ponownego wyakcentowania jest fakt, iż w dyspozycji hipotezy art. 42 ust. 1 u.z.p.d. nie mieszczą się duchowni, którzy chociaż pełnią funkcje określone w art. 45 u.z.p.d., to jednak w sposób trwały nie pozyskują przychodów. Tym samym nasuwa się pytanie, czy z tego typu sytuacją można się spotkać w praktyce? Odpowiedź na postawione pytanie jest pozytywna. Prawo wewnętrzne Kościoła Katolickiego wskazuje bowiem na duchownych, którzy według tego prawa zostali uznani za niezdolnych do nabywania dóbr materialnych. Niesłuszne

¹¹ Stanisław 2011a, 300.

¹² Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 sierpnia 2009 r., II FSK 465/08, LEX nr 524630; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 30 października 2013 r., I SA/Op 530/13, LEX nr 1587693.

¹³ Kucia-Guściora 2017, 396–397; Stanisław 2011a, 298–299.

jest więc założenie poczynione przez NSA, że środki materialne, tytułem sprawowanych aktów kultu, najpierw nabywa duchowny, który dopiero w następnym kroku, ze względu na swoje kanoniczne zobowiązanie (złożony ślub ubóstwa), przekazuje je do kasy swojego zakonu. Taka możliwość również istnieje, ale – jak to zostanie wykazane w dalszej analizie – nie dotyczy to omawianego przypadku. Teza głosowanego wyroku jest więc całkowicie błędna.

Niewłaściwy jest także wniosek wyciągnięty z wiedzy pozyskanej przez NSA z urzędu, że w kościele, w którym funkcję duszpasterską sprawuje skarżący, sprawowane są akty kultu wiążące się z pobieraniem opłat. Nie kwestionując tego związku, a nawet uznając go za trafny, nie można dojść do wniosku, że środki materialne (pozyskane z tej działalności) stanowią osobisty przychód osoby duchownej. O przeznaczeniu środków finansowych decyduje bowiem prawo wewnętrzne związku wyznaniowego. Co jest kluczowe w głosowanym wyroku, NSA nie dokonał wykładni odpowiednich przepisów prawa. Bez niej jednak niemożliwa jest odpowiedź na rozstrzygające pytanie: czyj przychód stanowią środki finansowe uzyskane w związku z prowadzeniem działalności duszpasterskiej? Prawo polskie nie jest właściwe do regulowania omawianej materii, co wynika z zasady autonomii Kościoła Katolickiego i innych związków wyznaniowych, a ściślej – z ich prawa do rządzenia się własnym prawem¹⁴. Jak słusznie NSA uznał w innej sprawie, poszukując wykładni pojęcia „duchowny”, należy odnieść się do prawa wewnętrznego związków wyznaniowych¹⁵. Tak samo też konsekwentnie należy skorzystać z tego prawa w celu zbadania, czyj przychód stanowią pozyskiwane z działalności duszpasterskiej środki materialne.

Jeśli chodzi o wykładnię doktrynalną art. 42 ust. 1 u.z.p.d., literatura prawa wyznaniowego jedynie w niewielkim stopniu przychodzi z pomocą. Ogranicza się bowiem do literalnego powtórzenia funkcji sprawowanych przez duchownych, z którymi wiąże się opodatkowanie (wyliczonymi

¹⁴ Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 1347): „Kościół rządzi się w swych sprawach własnym prawem, swobodnie wykonuje władzę duchowną i jurysdykcyjną oraz zarządza swoimi sprawami”.

¹⁵ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 września 2000 r., III SA 1411/00, LEX nr 47198.

w ustawie)¹⁶, a także do wskazania w sposób przykładowy przedmiotu opodatkowania (stypendia mszalne, ofiary uzyskiwane podczas kolędy czy ofiary pozyskiwane z tytułu sprawowanych sakramentów świętych). Kluczowe dla wykładni wskazanego przepisu jest jednak to, że wszystkie wyliczone przychody, by były przedmiotem opodatkowania, muszą stanowić osobisty przychód osoby duchownej¹⁷. Braki ustaleń w tym zakresie przyczyniły się do błędnej wykładni i niewłaściwego zastosowania przepisu art. 42 ust. 1 u.z.p.d., dokonanego przez NSA.

Prawo kanoniczne, zarówno powszechne – wpisane w szczególności do Kodeksu Prawa Kanonicznego, jak i partykularne – ustanowione przez biskupów czy innych kompetentnych przełożonych, określa, które z przychodów z tytułu sprawowanych posług (ewentualnie jaka ich część) stanowi przychód duchownego, a która – przychód kościelnej osoby prawnej. Przywoływanie szczegółowych regulacji dotyczących pozyskiwania środków materialnych w Kościele przekracza zakres treściowy tej glosy. Dość będzie wskazać, że, mówiąc o osobach duchownych osiągających przychody z działalności duszpasterskiej w Kościele Katolickim, należy mieć na uwadze jedynie mężczyzn, po przyjętych święceniach prezbiteratu, czyli księży. Do grona „osób duchownych” nie wliczają się inne osoby, które podejmują rady ewangeliczne, po złożeniu odpowiednich ślubów czy przysięg. Są nimi zarówno mężczyźni (bracia zakonni), jak i kobiety (siostry zakonne). Funkcjonują oni w instytucjach życia konsekrowanego (zakonnych lub świeckich) bądź w stowarzyszeniach życia apostołskiego. Prawo kanoniczne nie przewiduje, aby wskazane osoby mogły osiągać jakiekolwiek osobiste przychody w związku z prowadzoną przez nie działalnością duszpasterską.

Jeśli chodzi o księży, należy wskazać, że ich osobisty przychód stanowi przede wszystkim stypendia mszalne, o czym prawodawca kościelny stanowi w kan. 945-958 KPK. Wynika z nich, że każdy kapłan może codziennie sprawować jedną mszę św., a z tytułu zaaplikowanej w niej intencji może zatrzymać dla siebie stypendium (ofiary pieniężną). Wyjątkiem od tej zasady jest dzień Bożego Narodzenia, w którym każdy ksiądz może sprawować trzy msze św., z tytułu których może zatrzymać dla siebie

¹⁶ Stanisław 2011a, 298.

¹⁷ Tunia 2015, 265; Bartosiewicz, Kubacki 2011, 115.

wszystkie trzy stypendia. Poza tym wyjątkiem, gdyby odprawił więcej niż jedną mszę św. dziennie – co musi być zgodne z prawem (jak w przypadku niedziel i tzw. świąt nakazanych, jednakże pod warunkiem stwierdzenia braku innych kapłanów) albo na co musi uzyskać zgodę własnego ordynariusza – ma obowiązek przekazania przyjętych z tego tytułu stypendiów na cele, które wskazuje ordynariusz. Może jednakże pomniejszyć kwotę przekazanych ofiar o wynagrodzenie z tzw. tytułu zewnętrznego, którym może być np. pokrycie kosztów dojazdu do miejsca sprawowania mszy św. Ustalenie wysokości składanych przez wiernych ofiar na stypendia mszalne należy do kompetencji synodu prowincjalnego lub biskupów prowincji kościelnej. W braku takich ustaleń (co ma miejsce w Polsce) należy zachować istniejący w diecezji zwyczaj¹⁸. Ponadto, jeśli duchowny jest proboszczem, w niedziele i święta nakazane ma obowiązek odprawienia mszy św. za swoich parafian, z tytułu którego nie może przyjąć stypendium. Tym samym, liczba stypendiów uzyskiwanych przez proboszczów w skali miesiąca jest mniejsza niż w przypadku innych duchownych. Drugą część przychodu osoby duchownej może stanowić część ofiar uzyskiwanych od wiernych w związku ze sprawowaniem sakramentów (chrztu, małżeństwa), sakramentaliów (pogrzebu, nabożeństw, poświęceń czy błogosławieństw, w tym w ramach tzw. wizyty kolędowej). Stanowią one tzw. *iura stolae*¹⁹. Prawodawca kościelny w kan. 531 KPK stanowi, że wskazane ofiary stanowią przychód parafii (kościelnej osoby prawnej) i zobowiązuje biskupa diecezji do wydania odpowiednich regulacji odnośnie do ich przeznaczenia, w tym do wynagrodzenia kapłanów. Jak pokazuje przeprowadzona przez P. Lewandowskiego analiza poszczególnych unormowań (dekretów) wydanych w tym zakresie przez biskupów diecezjalnych, wskazane ofiary w Polsce stanowią przychód albo w całości kościelnej osoby prawnej (diecezji i parafii lub innej jednostki kościelnej, nie stanowiąc w żadnej części osobistego przychodu kapłanów), albo są dzielone na przychód wskazanych osób prawnych i kapłanów lub stanowią przychód kapłanów, którzy są z kolei zobowiązani do jego umniejszenia na rzecz kościelnych osób prawnych, z którymi pozostają w relacji prawnej (diecezji i parafii)²⁰.

¹⁸ Marzoa 2011, 711–718.

¹⁹ Zob. Karbownik 1995.

²⁰ Lewandowski 2019, 171–186.

W omawianym w orzeczeniu stanie faktycznym przywołane regulacje nie mają jednak zastosowania, ponieważ skarżący, będący członkiem instytutu zakonnego, podlega w zakresie pozyskiwania środków finansowych regulacjom prawa zakonnego, które wobec omówionych wyżej przepisów stanowią *leges speciales*. Dlatego też słusznie WSA w Opolu domagał się ustalenia stanu faktycznego. Należało wyjaśnić w szczególności, czy skarżący jest osobą duchowną, która zgodnie z prawem wewnętrznym Kościoła Katolickiego nie posiada zdolności nabywania dóbr doczesnych i czy tym samym mieści się w wyjątku od zasady wyrażonej w art. 42 ust. 1 u.z.p.d., wyprowadzonym w drodze wykładni *a contrario*. Stąd, oprócz przepisów ustawy regulującej ryczałtowe opodatkowanie przychodów osób duchownych, należy mieć na uwadze inne obowiązujące unormowania prawa podatkowego, do których należy także przepis dotyczący opodatkowania kościelnych osób prawnych, a w szczególności art. 55 ust. 2 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej²¹. Zgodnie z jego brzmieniem kościelne osoby prawne są nie tylko zwolnione od podatku z tytułu przychodów ze swej działalności niegospodarczej, ale też od obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy podatkowe²².

Mając świadomość stanowiska orzecznictwa w zakresie stosowania przepisów prawa własnego związków wyznaniowych na gruncie prawa polskiego i różnic w poglądach przedstawicieli doktryny prawa wyznaniowego w tym zakresie²³, należy opowiedzieć się za stanowiskiem prezentowanym przez P. Stanisza, że przepisy prawa wewnętrznego mogą mieć zastosowanie w prawie polskim (nawet jeśli wprost ono do niego nie odsyła), o ile służą one „niezbędnemu skompletowaniu normy obowiązującej w prawie polskim”²⁴. Taka właśnie konieczność zachodzi w omawianej sprawie. Słusznie też skarżący przywołał w kasacji uchwałę SN z dnia 19 grudnia 2008 r. (III CZP 122/08)²⁵. Nie jest poprawne stanowisko NSA,

²¹ Zob. też art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.

²² Stanisław 2011c, 255.

²³ Zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 lipca 2000 r., IV CKN 88/00, LEX nr 52448 (głosy: Rakoczy 2003, 491–495; Krzemiński 2005, 20–30; Pietrzak 2006, 16–23) oraz wyrok Sądu Najwyższego z dnia 24 marca 2004 r., IV CK 108/03, LEX nr 145184 (głosy: Rakoczy 2005, 131–144; Radecki 2006, 134–140).

²⁴ Stanisław 2011b, 66.

²⁵ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 grudnia 2008 r., III CZP 122/08, OSNC 2009, Nr 7/8, poz. 116.

że powołane orzeczenie SN nie ma zastosowania w przedmiotowej sprawie ze względu na odmienność materii. Chodzi bowiem nie o tożsamość materii, lecz o analogię w ustaleniu kompetencji. W przywołanej uchwale SN uznano, że uwzględnienie przepisów prawa kanonicznego jest konieczne do odpowiedzi na pytanie, czy podmiot dokonujący alienacji dóbr posiada wystarczające uprawnienia do dokonania określonej czynności prawnej. Analogicznie – w sprawie poddanej pod rozstrzygnięcie NSA regulacja prawa kanonicznego decyduje o prawie duchownego do uzyskania przychodu. W przeciwnym razie, określenie przychodów duchownego podlegałoby wyłączonej kompetencji organów państwa, co naruszałoby autonomię Kościoła.

Przepisami prawa kanonicznego „niezbędnymi do skompletowania” normy prawa podatkowego w prawie polskim są wskazane wyżej przepisy prawa kanonicznego (zob. część Stan prawny), a zwłaszcza kan. 668 § 3 i § 5 KPK. Mają one swoje (zróżnicowane) zastosowanie w instytucach życia konsekrowanego. W niektórych instytucach, w których zrzeczenie się dóbr materialnych jest obligatoryjne i całkowite, aplikacja wskazanych przepisów jest ścisła. Członkowie pozostałych mogą w sposób fakultatywny (nie będąc do tego ściśle zobowiązani), po uzyskaniu zgody najwyższego przełożonego, zrzec się dóbr w całości (lub w części). Tych zakonników kan. 668 § 5 KPK nie wiąże ściśle²⁶. Prawo własne danego zakonu precyzuje zakres ślubu ubóstwa. Dodatkowo, jak podnosi się w literaturze przedmiotu, warto, aby wyrzeczenie się dóbr było ważne także wobec prawa świeckiego. Ta uwaga może być odczytana jako postulat *de lege ferenda* odnoszący się też do prawa polskiego. Inną sprawą jest, że – jak słusznie uważa B. Rakoczy – jest to niewykonalne²⁷, głównie ze względu na brak

²⁶ Rincón-Pérez 2011, 536–538.

²⁷ Jak zauważa B. Rakoczy, analogiczna kategoria w prawie cywilnym (utrata zdolności nabywania i posiadania) nie istnieje. Można by rozważać jej umiejscowienie w ramach szerszych kategorii, jakimi są zdolność prawna (o której w art. 8 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360, dalej: k.c.) i zdolność do czynności prawnych (o której w art. 11 k.c.). O ile jednak osoba zakonna mogłaby dokonać sukcesji singularnej poszczególnych praw majątkowych, przez wykorzystanie instytucji darowizny, o tyle „zrezygnowanie” z możliwości nabywania praw na przyszłość, co wiąże się z pozbawieniem siebie samego zdolności do czynności prawnych, i to na podstawie złożonego ślubu ubóstwa, nie jest możliwe. Prawo cywilne umożliwia ograniczenie czy pozbawienie zdolności do czynności prawnych, ale nie na podstawie wskazanej kategorii kanonicznej. Zob. Rakoczy 2021, 171–184.

możliwości pozbawienia siebie samego (na własny wniosek) zdolności do czynności prawnych, a tym bardziej zdolności prawnej²⁸.

W przypadku obligatoryjnego zrzeczenia się dóbr, prawodawca kościelny w przywołanym przepisie wskazał na trzy kluczowe skutki. Po pierwsze, zakonnik traci zdolność nabywania i posiadania. Po drugie, ewentualne nabywanie dóbr przez zakonnika będzie nieważne. Po trzecie, wszelkie dobra uzyskane „jego staraniem” przechodzą na rzecz zakonu (dotyczy to również sytuacji, gdy przychód – na podstawie prawa świeckiego – uzyskiwany jest „na jego własne nazwisko”). Dla omawianego przypadku, ta właśnie ostatnia zasada ma kluczowe znaczenie. W pełni ma tu bowiem zastosowanie zasada „cokolwiek nabywa zakonnik, nabywa klasztor”²⁹. Mając na uwadze powyższą wykładnię, należało dokonać zbadania stanu faktycznego (czego też słusznie domagał się sąd I instancji) i odpowiedzieć na pytanie dotyczące stanu kanonicznego, w jakim jest skarżący, a w szczególności: czy złożył obligatoryjny (albo przynajmniej fakultatywny i uznany przez jego przełożonego) ślub ubóstwa, wskutek którego utracił (w porządku kanonicznym) zdolność nabywania dóbr? Jeśli tak, mimo że sprawował czynności kościelne łączące się z pozyskiwaniem środków finansowych, środki pozyskiwał bezpośrednio jego zakon, a nie on. Jak wynika z art. 1 Konstytucji Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela, którego członkiem jest skarżący, jest ono instytutem zakonnym o ślubach publicznych. Wszelkie dobra pozyskiwane przez profesa ślubów wieczystych należą więc do jego instytutu. Nie stanowią one tym samym osobistego przychodu duchownego, który miałby następnie przekazywać do wspólnej kasy. Przepis kan. 668 § 3 KPK ma tym samym zastosowanie ściśle. Niewłaściwie NSA nie wziął go jednak pod uwagę.

Podsumowanie

Z przedstawionych powyżej racji głosowany wyrok należy ocenić krytycznie. Sytuacja faktyczna skarżącego nie mieści się w hipotezie art. 42 ust. 1 u.z.p.d. Środki finansowe uzyskiwane w związku ze sprawowaniem

²⁸ Strugała 2021.

²⁹ Zob. Zubert 1990, 171–173.

funkcji duszpasterskich nie stanowią jego osobistego przychodu. Tym samym nie podlega on obowiązkowi podatkowemu ze wskazanego przepisu.

Bibliografia

- Bartosiewicz, Adam, Ryszard Kubacki. 2011. *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Brzeziński, Bogumił. 2008. *Wprowadzenie do prawa podatkowego*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Brzeziński, Bogumił. 2017. *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Karbownik, Henryk. 1995. *Ofiary iura stolae na ziemiach polskich w latach 1285–1918: studium historycznoprawne*. Lublin: Redakcja Wydawnictw KUL.
- Krzemiński, Marcin. 2005. „Znaczenie prawa kanonicznego dla określenia sposobu reprezentacji kościelnych osób prawnych. Głos do wyroku SN z dnia 27 lipca 2000 r., IV CKN 88/00”. *Prawo Bankowe* 10: 20–30.
- Kucia-Guściora, Beata. 2017. „Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych. W: *Prawo podatkowe*, red. Paweł Smoleń, Wanda Wójtowicz, 396–397. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Lewandowski, Paweł. 2019. „Iura stolae offerings according to the 1983 Code of Canon Law and the polish particular legislation”. *Biuletyn Stowarzyszenia Absolwentów i Przyjaciół Wydziału Prawa Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego* 16: 171–186. DOI 10.32084/sawp.2019.14.1-11.
- Marzoa, Ángel. 2011. „Ofiary mszalne”. W: *Kodeks Prawa Kanonicznego. Komentarz*, red. Piotr Majer, 711–718. Kraków: Wolters Kluwer Polska.
- Morawski, Lech. 2014. *Zasady wykładni prawa*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Pietrzak, Michał. 2006. „Prawo kanoniczne w polskim systemie prawnym”. *Państwo i Prawo* 8: 16–31.
- Radecki, Gabriel. 2006. „Głos do Wyroku SN z dnia 24 marca 2004, IV CK 108/03”. *Przegląd Sądowy* 1: 134–140.
- Rakoczy, Bartosz. 2003. „Głos do Wyroku SN z dnia 27 lipca 2000, IV CKN 88/00”. *Orzecznictwo Sądów Polskich* 9: 491–495.
- Rakoczy, Bartosz. 2005. „Głos do Wyroku SN z dnia 24 marca 2004, IV CK 108/03”. *Rejent* 11: 131–144.

- Rakoczy, Bartosz. 2021. „Cywilnoprawne skutki zrzeczenia się dóbr przez zakonnika w polskim prawie cywilnym. Zarys problemu”. *Studia z Prawa Wyznaniowego* 24: 171–184.
- Rincón-Pérez, Tomás. 2011. „Instytuty życia konsekrowanego i stowarzyszenia życia apostołskiego”. W: *Kodeks Prawa Kanonicznego. Komentarz*, red. Piotr Majer, 536–538. Kraków: Wolters Kluwer Polska.
- Stanisz, Piotr. 2011a. „Opodatkowanie przychodów osób duchownych”. W: Artur Mezglewski, Henryk Misztal, Piotr Stanisław, *Prawo wyznaniowe*, 295–303. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Stanisz, Piotr. 2011b. „Podstawy polskiego prawa wyznaniowego”. W: Artur Mezglewski, Henryk Misztal, Piotr Stanisław, *Prawo wyznaniowe*, 48–88. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Stanisz, Piotr. 2011c. „Zwolnienia podatkowe i celne kościelnych osób prawnych”. W: Artur Mezglewski, Henryk Misztal, Piotr Stanisław, *Prawo wyznaniowe*, 252–260. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Strugała, Radosław. 2021. „Art. 11 [Pełna zdolność]”. W: *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Edward Gniewek, Piotr Machnikowski. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Tunia, Anna. 2015. *Recepcja prawa wewnętrznego związków wyznaniowych w prawie polskim*. Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Wiśniewski, Jarosław. 2022. „Podatek dochodowy od osób fizycznych”. W: *Meritum. Podatki 2022*, red. Aleksander Kaźmierski, 148–190. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Zubert, Bronisław. 1990. *Komentarz do Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.* T. 2, cz. 3. Lublin: Redakcja Wydawnictw KUL.