

Katarzyna Święch-Kujawska

OPODATKOWANIE OSÓB DUCHOWNYCH ZRYCZAŁTOWANYM PODATKIEM DOCHODOWYM

WPROWADZENIE

Zakresem opracowania objęto problematykę opodatkowania osób duchownych zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Tematyka ta pomimo, że jest aktualna tak z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia, nie stanowi częstego pola eksplikacji naukowych. W celu realizacji zasadniczego celu badań, jakim jest ukazanie istoty tytułowej formuły opodatkowania oraz kardynalnych jej zasad, zastosowano metodę szczegółowej analizy aktów prawnych. Odwołano się również do poglądów doktryny i judykatury.

Prezentacja poszczególnych zagadnień wymaga przyjęcia zarówno pewnych ram badawczych, jak i narzucenia określonej systematyki rozważań. Z tego punktu widzenia zasadne wydaje się umiejscowienie charakteryzowanej materii w systemie prawa podatkowego, a następnie przedstawienie kwestii szczegółowych, poprzez pryzmat elementów konstrukcji ustawy regulującej tę formę opodatkowania.

Sam system podatkowy jest, w najszerszym ujęciu, definiowany jako ogół zasad, norm prawnych oraz instytucji związanych z podatkami funkcjonujących w danym czasie i w danym państwie [Brzeziński 2009, 191].

DR HAB. KATARZYNA ŚWIĘCH-KUJAWSKA, PROF. US – Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Szczeciński; adres do korespondencji: ul. Narutowicza 17a, 70-240 Szczecin, Polska; e-mail: katarzyna.swiech-kujawska@usz.edu.pl; <https://orcid.org/0000-0001-6466-7187>

Podkreślenia wymaga, że podlega on ciągłej ewolucji warunkowanej szeregiem czynników, zarówno o charakterze społecznym, jak i politycznym, co z kolei jest następstwem m.in. rozwoju, tak stosunków społeczno-gospodarczych, jak i roli przypisywanej państwu w danym czasie.

1. USYTUOWANIE OPODATKOWANIA OSÓB DUCHOWNYCH W SYSTEMIE PODATKOWYM

Podatki składające się na wskazany wyżej system podatkowy mogą być klasyfikowane według różnych, często odmiennych kryteriów. Wszelkie podziały mają przy tym charakter umowny i są przedmiotem polemiki przedstawicieli doktryny prawa podatkowego. Dla zakreślonego tematu podstawowe znaczenie ma jeden z najczęściej stosowanych, a równocześnie najbardziej kontrowersyjnych podziałów podatków ze względu na kryterium przedmiotowe [Nykiel 2008, 289]. Jego podstawę stanowi charakter przedmiotu podlegającego opodatkowaniu (przedmiotu opodatkowania), a w związku z tym rozróżnia się: podatki majątkowe; podatki przychodowe; podatki dochodowe; podatki konsumpcyjne.

Ze względu na wytyczony zakres badawczy należy poczynić kilka zasadniczych uwag odnoszących się do istoty podatków przychodowych. Przede wszystkim można skonstatować, że jest to grupa wykazująca dużą różnorodność wewnętrzną, a już w nauce skarbowości podnoszono, że wyodrębnienie podatków przychodowych nie odpowiada istocie opodatkowania, jako że opiera się na połączeniu znamion produkcji i podziału dochodów [Krzyżanowski 1923, 123].

W literaturze przedmiotu wskazywano, że tego typu podatki powinny być klasyfikowane jako podatki od dochodu uzyskiwanego, które to pojęcie jest zakresowo szersze od pojęcia podatków dochodowych. Przyjęcie takiego założenia pozwala wskazać, że podatki przychodowe pobierane są „wstępnie”, czyli już na etapie powstania pierwotnego, „surowego” przychodu z poszczególnych źródeł, a podatki dochodowe pobierane są ostatecznie, gdy przychody te zostaną scalone jako „czysty dochód” [Kostecki 1985, 267]. W związku z tym formułowana jest definicja, zgodnie z którą podatki przychodowe to takie, w których opodatkowaniu podlega dochód w toku jego powstawania i przybierają postać opodatkowania wstępnego, gdy ostateczna wielkość tego dochodu nie jest jeszcze znana [Wójtowicz 2009, 22].

Prowadzi to z kolei do wniosku, że przedmiotem opodatkowania jest przychód, bez pomniejszenia go o koszty jego uzyskania, a zatem nie nawiązują one do sytuacji osobistej podatnika. Jak z tego jednoznacznie wynika, kluczowe znaczenie ma pojęcie „przychód”. Badanie aktów zaliczanych do materii szczegółowego prawa podatkowego wskazuje, że definicja legalna tego terminu nie została sformułowana, a ustawodawca wielokrotnie zamiennie używa pojęć „dochód” i „przychód”. Poza tym w niektórych konstrukcjach podatkowych w ogóle odstępuje się od użycia tego terminu, o przychodowym charakterze daniny świadczy dopiero kompleksowa analiza poszczególnych elementów jej konstrukcji. Ta umożliwi również dokonanie kolejnej typizacji w obrębie grupy podatków przychodowych, na podatki, w których opodatkowaniu podlega wykazany, zgodnie z zasadami ustawowymi przychód, oraz na podatki, w których opodatkowaniu podlega przychód określony jedynie na podstawie ustawowo wskazanych znamion (dochód powinny) [Mastalski 2000, 491].

W związku z tym podzielić należy pogląd, zgodnie z którym podatki przychodowe powinny być wykorzystywane w sposób umiarkowany – przede wszystkim wówczas, gdy ustalenie dochodu byłoby zbyt kosztowne w stosunku do efektów opodatkowania lub wręcz niemożliwe [tamże, 490]. Nie oznacza to jednak postulatu pominięcia tego typu świadczeń, wręcz przeciwnie – nowoczesny system podatkowy powinien uwzględniać uproszczone konstrukcje, nawiązujące do specyfiki źródeł opodatkowania.

Uzupełniając, należy dodać, że do cech reprezentatywnych podatków przychodowych zalicza się również ich ścisły związek ze źródłem przychodów oraz wykluczenie kumulowania przychodów z innymi przychodami (dochodami) podatnika (mającymi charakter osobisty) [Weralski 1979, 46].

Podatkami, wyróżnionymi ze względu na kryterium przedmiotowe są również podatki dochodowe. Z uwagi na ich rolę i związek z tematem artykułu, zasadne jest zwrócenie uwagi na ich najbardziej typowe cechy. Przede wszystkim odnotować należy, że ta kategoria podatków uznawana jest za najbardziej sprawiedliwą, jako nawiązująca najściślej do zdolności płatniczej podatnika. W doktrynie kładzie się również akcent na fakt, że progresywne opodatkowanie stosowane najczęściej w tego typu podatkach, znajduje uzasadnienie społeczne, jako instrument redystrybucji dochodów, a co za tym idzie odpowiada założeniom państwa socjalnego. Stanowi równocześnie przeciwagę regresji w podatkach pośrednich [Litwińczuki i Karwat 2008, 77]. Bez wątpienia też, tego typu podatki są częściej stosowane

w opodatkowaniu dochodów. Do kardynalnych zasad leżących u podstaw konstrukcji podatków dochodowych leży powszechność opodatkowania, którą w największym uproszczeniu można określić jako jednolite opodatkowanie dochodów osobistych osób fizycznych, zarówno w aspekcie przedmiotowym, jak i przedmiotowym. Oznacza to, że jako przedmiot opodatkowania traktuje się wszystkie źródła uznane za dochody i uzyskiwane przez osoby fizyczne, bez względu na status tej osoby i przekraczające minimum wolne od podatku. Jak z tego wynika, jednym z wyjątków opodatkowania wszystkich źródeł przychodów jest opodatkowanie niektórych z nich podatkiem przychodowym. Dlatego też w polskim porządku prawnym podatek dochodowy od osób fizycznych jest uzupełniany regulacjami podatku przychodowego.

Jak zaznaczono, podatki można typizować według różnych kryteriów. Dla określonej problematyki znaczenie ma również podział na podatki osobiste (bezośrednie) i przerzucalne (pośrednie). Pomijając inne, nie mniej istotne wyróżniki tych grup, podkreślić należy, że podatki bezpośrednie są uważane za bardziej sprawiedliwe przede wszystkim z uwagi na nieprzerzucalność, a więc następuje bezpośrednio nawiązanie do podstawy opodatkowania. W związku z tym są uznawane za doskonalszy instrument szeroko pojmowanej polityki finansowej [Gajl 1995, 25].

W ramach dokonywania umownych klasyfikacji w obrębie systemu podatkowego, można też wskazać na system opodatkowania dochodów osób fizycznych. W jego obrębie podstawowe znaczenie ma ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych*¹ oraz ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. *o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*². Ta ostatnia stanowi podstawę prawną tytułowego opodatkowania osób duchownych. Nie można jednak pominąć faktu, że pomiędzy wskazanymi aktami normatywnymi zachodzą ściśle współzależności, kształtujące sytuację prawną podatników, a które zostaną przedstawione w dalszej części opracowania. Ustawa *o zryczałtowanym podatku* nie jest również jednolita. Objęto nią bowiem trzy w istocie różne podatki: zryczałtowany podatek dochodowy, kartę podatkową oraz opodatkowania osób duchownych. Posiadają one szereg podo-

¹ Dz. U z 2021 r., poz. 1128.

² Dz. U. z 2021 r., poz. 1993 [dalej: u.z.p.d.].

bieństw, co może stanowić pewne uzasadnienie do regulacji ich w jednym akcie prawnym.

Warto przy tym zwrócić uwagę na sam tytułu ustawy, który niejednokrotnie pozostaje w sprzeczności z jej postanowieniami. Wynika to z faktu posłużenia się przez ustawodawcę terminem „ryczałt”. W doktrynie jest on definiowany jako konkretna kwota podatku, wskazana przez ustawodawcę „z góry”, w oparciu o pewne kryteria [Mastalski 1998, 126]. W klasycznych konstrukcjach podatków ryczałtowych odstępuje się zatem od wskazania podstawy opodatkowania, „zastępując” ją konkretną, „wyznaczoną” kwotą podatku. Dla charakteryzowanego aktu prawnego znamienne jest natomiast wiązanie w niektórych przypadkach wysokości podatku z kwotą uzyskanego przychodu. Niezależnie od wskazanej nieścisłości, cechą wyróżniającą ustawy jest regulacja tzw. uproszczonych form opodatkowania, których stosowanie jest, co do zasady, uzależnione od złożenia stosownego wniosku przez podatnika. Powyższe świadczy o odmiennym traktowaniu przez ustawodawcę pewnych kategorii przychodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne i dostosowaniu do ich specyfiki regulacji prawnych.

Reasumując, należy stwierdzić, że ryczałtowe opodatkowanie osób duchownych należy sytuować w kategorii podatków osobistych, obciążających osoby fizyczne i szeroko pojmowanych podatków przychodowych, w których odstąpiono od wskazania podstawy opodatkowania. Taka forma opodatkowania jest jednak uzasadniona swoistością podmiotu i przedmiotu opodatkowania.

2. ZAKRES PODMIOTOWY I PRZEDMIOTOWY ZRYCZAŁTOWANEGO OPODATKOWANIA OSÓB DUCHOWNYCH

Charakteryzując postanowienia ustawy w odniesieniu do ryczałtowego opodatkowania osób duchownych, w pierwszej kolejności badaniu należy poddać zakres podmiotowy i przedmiotowy tego opodatkowania. Został on uregulowany postanowieniami art. 42 ust. 1 u.z.p.d., w myśl którego 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, zwany dalej „ryczałtem”. Jak jednoznacznie wynika z cytowanej regulacji prawnej w jednej jednostce redakcyjnej wskazano zarówno na

podatników tego podatku, jak i określono jego przedmioty. Kwestie te należy poddać pogłębionej analizie.

Przed wszystkim interpretacji należy poddać termin „osoby duchowne”. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane, należy jednak mieć na uwadze postanowienia art. 2 ust. 2 u.z.p.d., który nakazuje odnosić je do osób duchownych, wszystkich uznanych prawnie wyznań, co zawęża równocześnie stosowanie przepisów ustawy tylko do kościołów lub związków wyznaniowych o uregulowanym statusie prawnym (wpisanych do rejestru kościołów i związków wyznaniowych)³, co stanowić może kryterium pomocnicze interpretacji przytoczonego przepisu ustawy.

Odnosić należy, że definicja legalna nie została sformułowana nie tylko na potrzeby ustawy podatkowej, brak jej w całym systemie prawnym, pomimo powszechnego posługiwania się tym terminem przez ustawodawcę. W związku z tym uwzględnić należy poglądy doktryny wyrażane w tym zakresie. Jak podkreślono, w polskim systemie prawnym znaczenie pojęcia „duchownego” jest ustalane na podstawie wewnętrznych regulacji Kościoła (kościół i innych związków wyznaniowych) [Grabowski 2018, 55], co jednocześnie uzasadnia brak jednej, uniwersalnej definicji takiej osoby. Tak ustanowione osoby duchowne tworzą jedną z wielu grup społeczno-zawodowych, odróżniającą się charakterem i rodzajem prowadzonej działalności [Pieron 2017, 155], a w razie pojawiających się wątpliwości co do tego, czy danej osobie przysługuje status duchownego, można odwołać się do pewnych pomocniczych kryteriów. Pierwszym z nich bez wątpienia będzie zdolność do publicznego przewodniczenia sprawowanemu kultowi religijnemu [tamże, 159].

Godzi się również zauważyć, że pod pojęciem osoby duchownej rozumie się również osobę spełniającą publiczne funkcje sakralne, powoływaną w drodze ordynacji, wyboru lub nominacji, należącą do stanu duchownego (duchowieństwo).

Reasumując, można stwierdzić, że osobą duchowną w rozumieniu art. 42 ust. 1 u.z.p.d. jest osoba fizyczna należąca do stanu duchownego, w świetle regulacji kościoła lub związku wyznaniowego wpisanego do rejestru kościołów i związków wyznaniowych.

³ Por. ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, Dz. U. z 2017 r., poz. 1153 z późn. zm., art. 30n.

Przedmiotem opodatkowania uczyniono przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim, z tym, że opodatkowanie ma charakter ryczałtowy. W tym miejscu należy natomiast poruszyć kwestię pełnienia funkcji, o których mowa w powołanym przepisie. Na zagadnienie to składa się w istocie wskazanie, zarówno czym jest owo „pełnienie funkcji”, jak i odniesienie ich do wymienionego w przepisie ich rodzaju. Pierwszą część sformułowania należy wiązać z zajmowaniem stanowiska, pełnieniem, sprawowaniem określonej roli, wykonywaniem pewnych działań [Sobol 2000, 646]. Duszpasterska ich natura powinna być natomiast kojarzona z osobą je wykonującą, czyli duszpasterzem. Ten z kolei w języku powszechnym jest łączony z księdzem sprawującym opiekę nad parafianami [tamże, 161]. Nie można również pominąć znaczenia samego terminu „duszpasterstwo”, używanego w najogólniejszym ujęciu na oznaczenie aktywności Kościoła [Czaplicki 2004, 73n.].

Jak słusznie jednak podkreślono, konstrukcja analizowanego przepisu nawiązuje do zadań oraz hierarchicznego ustroju Kościoła Rzymskokatolickiego, w związku z czym odniesienie powyższych regulacji do sytuacji prawnej osób duchownych innych wyznań w każdym przypadku wymaga zapoznania się z zasadami funkcjonowania oraz treścią prawa wewnętrznego danego związku wyznaniowego. Te z kolei mogą przypisywać duchownym zadania wykraczające poza formy aktywności bezpośrednio związanej z odprawianiem nabożeństw i duchową opieką nad wiernymi. W konsekwencji zakres znaczeniowy nazwy „funkcje o charakterze duszpasterskim” może obejmować szerokie spektrum powinności, takich jak np. zarządcze, administracyjne, koordynacyjne czy pracę charytatywną [Duda-Hyz 2021, 93].

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na poglądy judykatury. W ich świetle, przychodami z pełnienia funkcji duszpasterskich są przede wszystkim te, które pochodzą z wszelkiego rodzaju ofiar i darowizn za czynności wykonywane przez duchownych działających w tym charakterze, przykładowo mogą to być ofiary w związku z intencjami mszalnymi, za udzielenie sakramentów⁴. Przychody te mogą pochodzić zarówno z aktywności czysto religijnej, jak i organizacyjnej⁵.

⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 8 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Op 24/15, Lex nr 1809009.

⁵ Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2005 r., sygn. akt FSK 2535/04, Lex nr 236249.

Dodatkowo należy zauważyć, że pewne wskazówki interpretacyjne w omawianym obszarze wypływają z art. 45 u.z.p.d., określającego wysokość stawek podatkowych dla wyraźnie wskazanych rodzajów czynności. Interpretacja tego przepisu prowadzi jednak do konstatacji, że dyrektywy z niego wynikające odnoszą się przede wszystkim do aktywności prowadzonej przez Kościół Rzymskokatolicki, o czym już wspomniano, a przedmiotowe regulacje należy stosować w sposób odpowiedni do innych kościołów (związków wyznaniowych), co w praktyce może wiązać się z istotnymi dylematami interpretacyjnymi. Problematyka stawek podatkowych w omawianej daninie zostanie jednak przedstawiona w dalszej części opracowania.

Wracając do meritum, należy podkreślić, że katalog przychodów uzasadniających opodatkowanie zryczałtowane ma charakter katalogu zamkniętego, którego nie można interpretować w sposób rozszerzający. To z kolei uprawnia do sformułowania wniosku, że uzyskiwanie jakichkolwiek innych dochodów (przychodów) podlega opodatkowaniu ustawą *o podatku dochodowym od osób fizycznych*. W praktyce może to prowadzić do równoległego stosowania opodatkowania osób duchownych – podatkiem dochodowym od osób fizycznych z tytułu np. otrzymywania wynagrodzenia ze stosunku pracy i podatkiem zryczałtowanym (z tytułu działalności duszpasterskiej). Warto zauważyć, że w tym zakresie oba reżimy prawne nie wykluczają się i nie kolidują, ale są względem siebie komplementarne.

Poza tym należy zwrócić uwagę na użycie w art. 42 ust. 1 u.z.p.d. sformułowania „osoby opłacają”, które interpretowane łącznie z ust. 2 powołanego przepisu, mogłoby świadczyć o przymusowym charakterze tej formy opodatkowania. Tymczasem, jak wynika z art. 51 u.z.p.d., możliwe jest zrzeczenie się opodatkowania zryczałtowanego. W takim jednak przypadku, przychody faktycznie otrzymywane z tytułu działalności duszpasterskiej powinny zostać opodatkowane podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wiązać się to może nie tylko z utrudnieniami polegającymi przede wszystkim na konieczności ewidencjonowania kwot przychodów, ale może też prowadzić do wzrostu obciążenia podatkowego. W przypadku bowiem rezygnacji z uproszczonej formy opodatkowania, w szczególności określonym w powołanym przepisie trybie, obowiązkiem podatnika jest prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów oraz respektowanie pozostałych reguł rozliczania podatku dochodowego od osób fizycznych.

3. POZOSTAŁE ELEMENTY KONSTRUKCJI ZRYCZAŁTOWANEGO PODATKU DOCHODOWEGO OD PRZYCHODÓW OSÓB DUCHOWNYCH

Na konstrukcję badanej daniny publicznej składa się również stawka podatkowa. W doktrynie jest ona definiowana jako relacja między podatkiem a podstawą opodatkowania [Wójtowicz 2009, 14]. Definicja ta nie może być wprost stosowana do charakteryzowanego podatku, jako że odstępuje się w nim od wskazania podstawy opodatkowania. Jak bowiem już akcentowano, podatek ma charakter klasycznego ryczałtu. W tym miejscu godzi się odnotować, że na kwestię tę zwracano uwagę również w orzecznictwie, stwierdzając, że wysokość podatku osób duchownych, na gruncie ustawy o *zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, nie zależy od wielkości faktycznie uzyskanych w danym okresie przychodów, lecz jest uwarunkowane pełnieniem przez duchownego funkcji o charakterze duszpasterskim, liczbą mieszkańców miejscowości, w której znajduje się jednostka organizacyjna Kościoła, przy wystąpieniu pozostałych przesłanek ustawowych. Pamiętać należy, że ryczałt jest bardzo korzystną formą opodatkowania, ale jej wybór rodzi takie konsekwencje, że podatnik posiadający status podatnika podatku zryczałtowanego zobowiązany jest do zapłaty zryczałtowanego podatku niezależnie od tego, czy uzyskuje jakiegokolwiek przychody⁶.

Komentując zasady odnoszące się do stawek podatku, konieczne jest również nawiązanie do ich charakteru. Wykorzystywane w charakteryzowanym podatku stawki są kwartalnymi, stałymi stawkami kwotowymi. Niezależnie jednak od tego, są one określane ustawowo, co jest zgodne z wymogiem wynikającym z art. 217 Konstytucji⁷.

Zgodnie z ogólną formułą ustawową, dokonuje się corocznej waloryzacji stawek, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Czynności technicznej ogłoszenia podwyższonych stawek dokonuje Mini-

⁶ Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 2260/15, Lex nr 2021220.

⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

ster właściwy do spraw finansów publicznych w terminie do dnia 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”.

Analizując stawki stosowane ze zryczałtowanym opodatkowaniu osób duchownych, należy zauważyć, że ten element konstrukcji podatku uregulowany został postanowieniami art. 43 i wspomnianego już art. 45 oraz uzupełniająco art. 48 u.z.p.d. Co interesujące, żaden z tych przepisów nie zawiera konkretnych stawek podatkowych, a jedynie zasady ich typizowania i kryteria stosowania odpowiednich załączników do ustawy (określających te stawki).

Pierwszy z tych przepisów wskazuje na kwartalną postać stawki oraz odpowiednie stosowanie stawek określonych w załącznikach do ustawy dla proboszczów i wikariuszy do osób duchownych wszystkich wyznań, sprawujących porównywalne funkcje. Jak już jednak wskazywano i co należy szczególnie zaakcentować, stwierdzenie, czy pełnione funkcje są analogiczne może wywoływać istotne dylematy interpretacyjne, wynikające ze specyfiki funkcjonowania danego związku wyznaniowego. Jednocześnie, co też należy uwzględnić, zakres zastosowania ustawy uniemożliwia kazuistyczne wymienienie wszelkich funkcji pełnionych w uznanych prawnie związkach wyznaniowych. Z art. 43 u.z.p.d. i załączników do ustawy wynika również zasada dotycząca stosowania stawek podatku, nawiązująca wprost do jego ryczałtowej istoty. Otóż na ich wysokość bezpośrednio przekłada się liczba mieszkańców parafii. Tę z kolei przyjmuje się według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy w oparciu o dane właściwych organów administracji miast i gmin, prowadzących ewidencje ludności.

Reasumując, należy stwierdzić, że generalnie wysokość konkretnej stawki jest determinowana nie tylko pełnioną funkcją duszpasterską, ale również wielkością parafii, w której jest ona sprawowana, przy czym należy uwzględnić zasady szczegółowe, określone w tym zakresie. I tak, wikariusze lub inni duchowni pełniący czasowo funkcje proboszczów opłacają ryczałt według stawek określonych dla proboszczów. Stawki te są również stosowane dla osób duchownych kierujących jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację w wydzielonej części parafii (wikariaty eksponowane, kuracje, lokacje itd.). Proboszcz parafii opłaca w takim przypadku ryczałt według stawki odpowiadającej liczbie mieszkańców, zmniejszonej o liczbę mieszkańców wydzielonej części parafii. Z kolei

rektorzy i inne osoby duchowne kierujące jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii opłacają ryczałt według stawek określonych dla wikariuszy, dla parafii o liczbie mieszkańców powyżej 1000 do 3000, w zależności od siedziby kierowanej jednostki lub miejsca zatrudnienia.

Osoby duchowne niepełniące funkcji proboszczów, wikariuszy i rektorów, które osiągają przychody z konkretnie wskazanych rodzajów działalności duszpasterskiej, tzn. z misji, rekolekcji oraz innych posług religijnych, jeżeli zawiadomią naczelnika urzędu skarbowego o osiągnięciu takich przychodów, opłacają ryczałt według stawek określonych dla wikariuszy, dla parafii o liczbie mieszkańców powyżej 1000 do 3000, w zależności od miejsca zamieszkania.

Ustawodawca, w postanowieniach ustawy uwzględnił również zdarzenia mające wpływ na wysokość opodatkowania. Zgodnie bowiem z dyspozycją art. 48 u.z.p.d., w wypadku rozpoczęcia wykonywania funkcji w ciągu kwartału, stawkę ryczałtu za okres od dnia rozpoczęcia wykonywania funkcji do końca kwartału ustala się za każdy dzień w wysokości 1/90 części stawki kwartalnej. Przyjęcie tego rozwiązania jest naturalną konsekwencją kwartalnego charakteru stawki podatkowej. Uznano bowiem, że pomimo, iż opodatkowanie ma charakter ryczałtowy, to zasadne jest opłacanie podatku za okresy, w których przynajmniej potencjalnie istnieje możliwość uzyskiwania przychodów. Analogicznie przyjęto, że zaprzestanie na stałe wykonywania funkcji i zgłoszenie tego faktu właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, generuje odpowiednie zmniejszenie stawki ryczałtu. Uzupełniająco, art. 48 ust. 3 u.z.p.d. określa sposób postępowania w razie przerwy w wykonywaniu funkcji trwającej dłużej niż jeden miesiąc. Zawiadomienie o tym fakcie właściwego naczelnika urzędu skarbowego w ciągu trzech dni od dnia rozpoczęcia przerwy również skutkuje zmniejszeniem stawki, w sposób określony wcześniej, za każdy dzień przerwy trwającej ponad miesiąc.

Dodatkowa regulacja dotycząca korekty stawki podatkowej została zamieszczona w postanowieniach art. 46 ust. 2 u.z.p.d., zgodnie z którym właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek osoby duchownej, odpowiednio obniża stawki ryczałtu określone w załącznikach, jeżeli liczba wyznawców na danym terenie stanowi mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców. Osoba duchowna jest obowiązana dołączyć do wniosku oświadczenie o liczbie wyznawców.

Warto też odnotować, że na podatników nałożono określone obowiązki informacyjne, których wynikiem może być również weryfikacja wysokości opodatkowania. Dotyczą one sytuacji, zmiany miejsca lub charakteru wykonywanych funkcji duszpasterskich. Zaistnienie tych okoliczności skutkuje powinnością zawiadomienia przez osobę duchowną naczelników urzędów skarbowych właściwych według dotychczasowego i nowego miejsca wykonywania funkcji (odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego). Określono przy tym termin realizacji tego obowiązku, który wynosi 7 dni od zaistnienia okoliczności, a w zawiadomieniu należy podać dane niezbędne do ustalenia wysokości ryczałtu według nowego miejsca wykonywania funkcji, lub charakteru funkcji. W powyższych przypadkach, właściwy naczelnik urzędu skarbowego, ustalając wysokość ryczałtu za okres do końca roku podatkowego, stosuje odpowiednio zasady dotyczące korekty stawek podatkowych.

Regulacje te są przy tym pochodną sposobu konkretyzacji zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku. Powstaje ono w wyniku doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego podatku, a decyzja ta jest wydawana odrębnie na każdy rok podatkowy. Poprawnie doręczona decyzja wymiarowa skutkuje obowiązkiem uiszczenia podatku. Termin płatności został wyznaczony do dnia 20 następnego miesiąca po upływie kwartału, a za czwarty kwartał – do dnia 28 grudnia roku podatkowego, na rachunek urzędu skarbowego. Należy przy tym podkreślić, że w pełni zastosowanie znajduje art. 47 *Ordynacji podatkowej*⁸, z którego wynika, że w sytuacji, gdy termin płatności zobowiązania powstającego w drodze doręczenia decyzji ustalającej został wskazany przepisami prawa podatkowego, to decyzja ustalająca powinna zostać doręczona na co najmniej 14 dni przed upływem tego terminu. W przeciwnym wypadku, termin płatności wynosi 14 dni od dnia doręczenia tej decyzji. Podatnik nie może bowiem ponosić negatywnych konsekwencji bezczynności organów podatkowych.

PODSUMOWANIE

Ryczałtowe opodatkowanie osób duchownych jest przedmiotem regulacji ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów

⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 z późn. zm.

osiąganych przez osoby fizyczne. Ogólna analiza przepisów powołanego aktu normatywnego w tym zakresie prowadzi do konstatacji, że jest to relatywnie stabilny akt prawa podatkowego.

Jest to jeden z podatków zaliczanych do kategorii opodatkowania osób fizycznych. Nie bez znaczenia pozostaje fakt, że jest to tzw. uproszczona forma opodatkowania. Obowiązki instrumentalne podatników zostały bowiem zredukowane do niezbędnego minimum i obejmują praktycznie tylko powinności informacyjne, które z kolei umożliwiają ustalenie poprawnej wysokości podatku. W ustawie wyraźnie wskazano, że osoby duchowne opłacające ryczałt są zwolnione od obowiązku składania zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu ze źródła przychodu objętego ryczałtem.

W związku z tym, wybór tej formy opodatkowania zasadniczo traktowany jest jako przywilej, a co za tym idzie konieczne jest spełnienie ustawowych przesłanek umożliwiających zastosowanie opodatkowania ryczałtowego. W przypadku charakteryzowanego sposobu opodatkowania wyznaczają one równocześnie zakres podmiotowy i przedmiotowy ustawy. Przeprowadzone analizy wskazały, że warunki te są przedmiotem najistotniejszych wątpliwości interpretacyjnych i rozbieżności rozstrzyganych przez sądownictwo administracyjne. Należy jednak podkreślić, że elastyczność stosowania przepisów prawa podatkowego niweczy możliwość kazuistycznego wymienienia wszystkich funkcji osób duchownych oraz czynności duszpasterskich przez te osoby sprawowanych. Reasumując, można stwierdzić, że nierozbudowane regulacje prawne również mogą stanowić przedmiot dyskursu naukowego i praktycznego. Z drugiej jednak strony specyfika działalności poszczególnych kościołów i związków wyznaniowych wymaga, aby regulacje prawne miały charakter dosyć ogólny. Uzasadnia to posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami nieostrymi i brakiem definicji ustawowych.

Badanie zasad podatku w aspekcie stawek podatkowych pozwala na konstatację, że stałe stawki kwotowe są weryfikowane w przypadkach określonych postanowieniami ustawy. Regulacje w tym zakresie zostały zamieszczone w kilku jednostkach redakcyjnych aktu prawnego, w związku z czym dopiero kompleksowa ich analiza wskazuje na katalog sytuacji skutkujących zmianą wysokości podatku.

Pomimo, że jak wskazano, co do zasady zryczałtowane opodatkowanie jest traktowane jako swoista preferencja podatkowa, to w praktyce ta formuła może prowadzić do zwiększenia obciążenia podatkowego, co wynika

przede wszystkim z opodatkowania pewnych znamion potencjalnej możliwości uzyskiwania przychodów. Z tego względu uznaniu podatników pozostawiono możliwość rezygnacji z niego. Rozwiązanie to należy w pełni zaprobować.

Konkludując, należy podkreślić, że regulacje ustawy w zakresie opodatkowania osób duchownych generalnie zasługują na pozytywną ocenę i w związku z tym należałoby postulować o ich trwałe obowiązywanie w systemie podatkowym. Ma to istotne znaczenie w dobie ograniczania zryczałtowanych form opodatkowania, czego przykładem jest likwidacja możliwości wyboru opodatkowania w formie karty podatkowej, z którego to sposobu opodatkowania podatnicy mogą korzystać od początku 2022 r. jedynie na zasadzie praw nabytych.

PIŚMIENNICTWO

- Brzeziński, Bogumił. 2009. „Reformy podatków i prawa podatkowego.” W *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. Bogumił Brzeziński, 189-205. Toruń: TNOiK.
- Czaplicki, Jacek. 2004. „Potrzeba odnowy duszpasterstwa parafialnego.” *Studia Teologiczne* 22:71-99.
- Duda-Hyz, Michalina. 2021. „Opodatkowanie przychodów z tytułu koszeryzacji żywności zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów osób duchownych.” *Studia z Prawa Wyznaniowego* t. 24, 87-108.
- Gajl, Natalia. 1995. *Modele podatkowe. Podatki dochodowe*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Grabowski, Mariusz. 2018. „Prawne aspekty działalności publicznej duchownych.” *Studia z Prawa Wyznaniowego* t. 21, 51-74.
- Kostecki, Apoloniusz. 1985. „Podatki przychodowe i podatki dochodowe.” W *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. Marian Weralski, t. 3, 267-332. Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź: Zakład Narodowy im. Ossolińskich. Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk.
- Krzyżanowski, Adam. 1923. *Nauka skarbowości*. Poznań: Fiszer i Majewski.
- Litwińczuk, Hana, i Piotr Karwat. 2008. *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. T. 1. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Mastalski, Ryszard. 1998. *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*. Warszawa: C.H. Beck.
- Mastalski, Ryszard. 2000. *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Nykiel, Włodzimierz. 2008. „Pojęcie podatku, rodzaje podatków.” W *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*. Księga jubileuszowa

- leuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, red. Jan Głuchowski, Cezary Kosikowski, i Jolanta Szolno-Koguc, 285-91. Lublin: Wydawnictwo UMCS.
- Pieron, Bartłomiej. 2017. „Równe czy identyczne traktowanie osób duchownych w prawie polskim?” *Annales Canonici* 13:155-81.
- Sobol, Edyta, red. 2000. *Mały Słownik Języka Polskiego*. Warszawa: PWN.
- Weralski, Marian. 1979. *Współczesne systemy podatkowe (zarys porównawczego prawa podatkowego)*. Warszawa: Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego.
- Wójtowicz, Wanda. 2009. „Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego.” *W Prawo podatkowe, część ogólna i szczegółowa*, red. Wanda Wójtowicz, 1-28. Warszawa: C.H. Beck.

Opodatkowanie osób duchownych zryczałtowanym podatkiem dochodowym

Abstrakt

Zryczałtowane opodatkowanie osób duchownych stanowi jedną z tzw. uproszczonych form opodatkowania osób fizycznych, w których obowiązki instrumentalne podatników zostały w istotny sposób ograniczone. Z kolei uprawnionymi do objęcia tym podatkiem są jedynie osoby duchowne, spełniające wymogi określone ustawowo. Jest to typowy podatek ryczałtowy, w którym bez znaczenia pozostaje fakt uzyskiwania lub nie przychodów. W związku z tym podatnikom przyznano uprawnienie do zrzeczenia się tego sposobu opodatkowania. Zakresem opracowania objęto kwestie zarówno powyżej eksponowane, jak i problematykę pozostałych elementów konstrukcji tego świadczenia podatkowego. Dokonane analizy pozwoliły na wskazanie podstawowych zasad podatku ryczałtowego, jak i jego usytuowanie we współczesnym polskim systemie podatkowym.

Słowa kluczowe: osoby duchowne; funkcje duszpasterskie; uproszczone formy opodatkowania

Taxation of the Clergy with a Flat-Rate Income Tax

Abstract

Flat-rate taxation for clergymen is one of the simplified forms of taxation for natural persons, where instrumental obligations of taxpayers have been significantly reduced. Nevertheless, only clergymen who meet the requirements laid down in statute are entitled to be covered with this tax. It is a typical flat-rate tax, in which the fact of earning or not earning an income is crucial. Therefore, taxpayers were allowed to waive this form of taxation. This paper addresses issues outlined above and the subject matter of other elements of the structure of this tax performance. The analysis performed herein allowed a demonstration of fundamental principles of a flat-rate tax and of its place in Poland's tax system today.

Keywords: clergymen; pastoral functions; simplified forms of taxation

Information about Author: DR. HABIL. KATARZYNA ŚWIĘCH-KUJAWSKA, UNIVERSITY PROFESSOR – Faculty of Law and Administration, University of Szczecin; correspondence address: ul. Narutowicza 17a, 70-240 Szczecin, Poland; e-mail: katarzyna.swiech-kujawska@usz.edu.pl; <https://orcid.org/0000-0001-6466-7187>