

Bogumił Pahl

Opodatkowanie nieruchomości zajętych przez kościelne organizacje pożytku publicznego

Studia Ełckie 10, 285-298

2008

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

OPODATKOWANIE NIERUCHOMOŚCI ZAJĘTYCH PRZEZ KOŚCIELNE ORGANIZACJE POŻYTKU PUBLICZNEGO

I. Uwagi ogólne

Od 1 stycznia 2004 r. organizacje pozarządowe (z wyjątkiem jednostek należących do sektora finansów publicznych), organizacje kościelne oraz stowarzyszenia jednostek samorządu terytorialnego mogą ubiegać się, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹, o status organizacji pożytku publicznego. Uzyskanie takiego statusu wpływa w istotny sposób na zasady opodatkowania nieruchomości będących we władaniu tych podmiotów.

Na mocy art. 24 ust. 1 pkt. 2 powołanej ustawy zwolniono m. in. od podatku od nieruchomości, na zasadach określonych w przepisach odrębnych, organizacje pożytku publicznego, w odniesieniu do prowadzonej przez nie działalności pożytku publicznego. Realizując postanowienia wskazanego przepisu, na mocy art. 6 pkt. 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie² dodano w art. 7 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³ nowy pkt. 14, zgodnie z którym, zwolniono od podatku od nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego. Ponadto w art. 5 u.p.o.l. przy

Bogumił Pahl; dr nauk prawnych; adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji UWM w Olsztynie; adres do korespondencji: bogumilpahl@op.pl

¹ Dz. U. z 2003 r., Nr 96, poz. 873 z późn. zm. – dalej powoływana jako ustawa o działalności pożytku publicznego.

² Dz. U. z 2003 r., Nr 96, poz. 874 z późn. zm.

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Tekst jednolity: Dz. U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.p.o.l.

stawkach dla gruntów i budynków „pozostałych” dodano zapis, wedle którego w tej kategorii przedmiotów opodatkowania mieszczą się także grunty i budynki zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Wprowadzone zmiany stanowią przejaw preferencyjnego opodatkowania nieruchomości będących w posiadaniu organizacji pożytku publicznego. Zaznaczyć należy, że regulacje te odnoszą się również do kościelnych osób prawnych posiadających status organizacji pożytku publicznego (np. Caritas). Dokładne poznanie preferencyjnych zasad opodatkowania nieruchomości kościelnych organizacji pożytku publicznego wiąże się jednak nieodzownie z poznaniem podstawowych zasad prowadzenia działalności pożytku publicznego uregulowanych w ustawie o działalności pożytku publicznego.

II. Pojęcie działalności pożytku publicznego

Kluczowym pojęciem wprowadzonym przez ustawę o działalności pożytku publicznego jest „działalność pożytku publicznego”. Stosownie do art. 3 ust. 1 powołanej ustawy działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie. Pod pojęciem działalności społecznie użytecznej należy rozumieć działalność przydatną z punktu widzenia interesu ogólnego, szerszego niż partykularny interes założycieli organizacji, członków jej organów lub członków organizacji⁴. Działalnością pożytku publicznego jest więc działalność, która w imię dobra wspólnego prowadzona jest na rzecz ogółu społeczności lub pewnej grupy społecznej wyodrębnionej ze względu na trudną sytuację życiową⁵.

Warto podkreślić, że w art. 4 ustawy o działalności pożytku publicznego prawodawca określił sferę zadań publicznych. Obejmuje ona zadania m. in. w zakresie: pomocy społecznej, w tym pomocy rodzinom i osobom w trudnej sytuacji życiowej oraz wyrównywania szans tych rodzin i osób; działalności charytatywnej; ochrony i promocji zdrowia; działania na rzecz osób niepełnosprawnych; upowszechniania i ochrony praw kobiet oraz działalności na rzecz równych praw kobiet

⁴ H. Izdebski, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 20nn.

⁵ A. Gluziński, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, Warszawa 2005, s. 15.

i mężczyzn; nauki, edukacji, oświaty i wychowania; kultury, sztuki, ochrony dóbr kultury i tradycji; porządku i bezpieczeństwa publicznego oraz przeciwdziałania patologiom społecznym; promocji i organizacji wolontariatu.

Ponadto Rada Ministrów upoważniona została do określenia, w drodze rozporządzenia, zadań innych niż ww. jako należące do sfery zadań publicznych, kierując się jednocześnie ich szczególną społeczną użytecznością, w sposób zapewniający wystarczające zaspokajanie potrzeb społecznych (art. 4 ust. 2 ustawy o działalności pożytku publicznego).

III. Uzyskanie statusu organizacji pożytku publicznego

Stosownie do art. 3 ust. 3 pkt. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego działalność pożytku publicznego może być prowadzona nie tylko przez organizacje pozarządowe, ale również przez osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP⁶, o stosunku państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych⁷ oraz ustawie o gwarancjach wolności sumienia i wyznania⁸, pod warunkiem, że ich cele

⁶ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 29, poz. 154).

⁷ Ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Prawosławnego Kościoła (Dz. U. Nr 66, poz. 287), ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelickiego – Reformowanego w RP (Dz. U. Nr 73, poz. 324), ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko – Augsburskiego w RP (Dz. U. Nr 73, poz. 323) ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko – Metodystycznego (Dz. U. Nr 97, poz. 479), ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Starokatolickiego Kościoła Mariawitów w RP (Dz. U. Nr 41, poz. 252), ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego w RP (Dz. U. Nr 30, poz. 240), ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Karaimskiego Związku Religijnego w RP (Dz. U. Nr 30, poz. 241), ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w RP (Dz. U. Nr 97, poz. 482), ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentyistów Dnia Siódmego w RP (Dz. U. Nr 97, poz. 481), ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o Stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w RP (Dz. U. Nr 97, poz. 480), ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Gmin Wyznaniowych Żydowskich w RP (Dz. U. Nr 41, poz. 251), ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w RP (Dz. U. Nr 41, poz. 254).

⁸ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz. U. z 2000 Nr 26, poz. 319 z późn. zm.).

statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego – działalności społecznie użytecznej prowadzonej w sferze zadań publicznych określonych w ustawie.

Warunki uznania danego podmiotu za organizację pożytku publicznego zostały określone w art. 20 ustawy o działalności pożytku publicznego. Należy jednak podkreślić, iż w stosunku do osób prawnych i jednostek organizacyjnych działających na mocy ustaw kościelnych ustawodawca wprowadził pewne odmienności. W stosunku do tych podmiotów nie znajduje zastosowania wymóg wyłączności prowadzonej działalności pożytku publicznego. Zrozumiałe jest bowiem, iż organizacje kościelne, prowadzące działalność pożytku publicznego, mogą wykonywać nadal swoją działalność *stricte* związaną z właściwymi im celami religijnymi. Ustawa, uchylając w stosunku do tych organizacji wymóg wyłączności działalności pożytku publicznego, wymaga jej wyodrębnienia w sposób zapewniający należyłą identyfikację pod względem organizacyjnym i rachunkowym. Podkreślić należy, że wymóg organizacyjnego wyodrębnienia działalności pożytku publicznego określono w ustawie tylko w stosunku do tych organizacji. Ma on istotne znaczenie, ponieważ spełnienie warunku organizacyjnego wyodrębnienia działalności pożytku publicznego podlega ocenie sądu rejestrowego już na etapie złożenia wniosku o wpis informacji o posiadaniu statusu organizacji pożytku publicznego. Oznacza to zatem w praktyce wyodrębnienie w ramach struktury organizacyjnej kościelnej osoby prawnej jednostki zajmującej się prowadzeniem działalności pożytku publicznego. Jeżeli więc np. parafia będzie chciała uzyskać status organizacji pożytku publicznego, powinna wyodrębnić w swej strukturze jednostkę organizacyjną zajmującą się wyłącznie działalnością o charakterze pożytku publicznego⁹.

Poza wyodrębnieniem organizacyjnym i rachunkowym kościelne osoby prawne, ubiegające się o uzyskanie statusu organizacji pożytku publicznego, muszą spełnić następujące warunki:

1. Prowadzić działalność statutową na rzecz ogółu społeczności lub określonej grupy podmiotów, pod warunkiem, że grupa ta jest wyodrębniona ze względu na szczególnie trudną sytuację życiową lub materialną w stosunku do społeczeństwa. Działalność ta dodatkowo musi podlegać wyodrębnieniu w sposób zapewniający należyłą identyfikację pod względem organizacyjnym i rachunkowym.

⁹ A. Ceglarski, *Organizacje pożytku publicznego*, Warszawa 2005, s. 78nn.

2. Dochód uzyskiwany w wyniku prowadzenia działalności pożytku publicznego przeznaczony na działalność w zakresie realizacji zadań publicznych.

3. Posiada statutowy kolegalny organ kontroli lub nadzoru, odrębny od organu zarządzającego i nie podlegającego mu w zakresie wykonywania kontroli wewnętrznej lub nadzoru (stosując ten przepis należy uwzględniać szczegółowe zasady organizacji i działania podmiotów działających na mocy ustaw kościelnych zawarte w przepisach dla nich właściwych oraz statutach lub innych aktach wewnętrznych).

Spełnienie powyższych warunków nie skutkuje jeszcze uzyskaniem statusu organizacji pożytku publicznego. Status takiej osoby prawnej i jednostki organizacyjnej działającej na mocy ustaw kościelnych nabywają z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego.

IV. Rodzaje działalności pożytku publicznego

Ustawa o działalności pożytku publicznego wprowadziła podział działalności pożytku publicznego na działalność odpłatną i nieodpłatną. W myśl art. 6 ustawy o działalności pożytku publicznego statutowa działalność organizacji pozarządowej, stowarzyszenia jednostki samorządu terytorialnego oraz osoby prawnej i jednostki organizacyjnej działającej na mocy ustaw kościelnych, w części obejmującej działalność pożytku publicznego, nie jest (z pewnym zastrzeżeniem) działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna.

Działalnością nieodpłatną pożytku publicznego jest świadczenie na podstawie stosunku prawnego usług, za które osoba prawna i jednostka organizacyjna, prowadząca tę działalność, nie pobiera wynagrodzenia. I tak na przykład uznać należy za nieodpłatną działalność pożytku publicznego wydawanie darmowych posiłków, nieodpłatne zapewnianie dzieciom uczestnictwa w zorganizowanym wypoczynku, itp. Jeżeli więc osoby korzystające z działalności danej organizacji nie ponoszą w związku z tym faktem żadnych opłat (tzn. nie płacą za posiłek) – mamy wówczas do czynienia z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego¹⁰.

¹⁰ A. Gluziński, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*, s. 20.

Na podstawie powyższego można twierdzić, iż pojęcie nieodpłatnej działalności pożytku publicznego nie powinno w zasadzie stwarzać problemów. Sytuacja jednak nieco się komplikuje, gdy sięgniemy do art. 8 i 9 ustawy o działalności pożytku publicznego, gdzie prawodawca definiuje działalność odpłatną. Stosownie do pierwszego z tych przepisów działalnością odpłatną pożytku publicznego jest działalność w zakresie wykonywania zadań należących do sfery zadań publicznych, w ramach realizacji m. in. przez osobę prawną i jednostkę organizacyjną działającą na mocy ustaw kościelnych celów statutowych, za którą pobiera wynagrodzenie. Ponadto działalnością odpłatną pożytku publicznego jest również sprzedaż towarów lub usług wytworzonych lub świadczonych przez osoby bezpośrednio korzystające z działalności pożytku publicznego, w szczególności w zakresie rehabilitacji oraz przystosowania do pracy zawodowej osób niepełnosprawnych, a także sprzedaż przedmiotów darowizny na cele prowadzenia działalności pożytku publicznego. Dochód z działalności odpłatnej pożytku publicznego musi służyć wyłącznie realizacji zadań należących do sfery zadań publicznych lub celów statutowych¹¹.

Działalność odpłatna pożytku publicznego może jednak w pewnych sytuacjach stanowić działalność gospodarczą. Mianowicie, jeżeli wynagrodzenie pobierane przez organizacje pożytku publicznego jest w odniesieniu do działalności danego rodzaju wyższe od tego, jakie wynika z kalkulacji kosztów tej działalności lub wynagrodzenie osób fizycznych z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności nieodpłatnej lub odpłatnej przekracza 1,5 – krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw, ogłoszonego przez Prezesa GUS za rok poprzedni, to działalność organizacji stanowi działalność gospodarczą. Zatem zawsze wtedy, gdy wpływy z działalności organizacji przekraczają bezpośrednie koszty tej działalności, albo wynagrodzenie zatrudnionych w organizacji osób przekracza wskazany poziom, uznać trzeba, że prowadzi ona działalność gospodarczą¹².

Powyższe pokazuje, iż organizacje pożytku publicznego, obok działalności nieodpłatnej i odpłatnej, mogą również prowadzić działalność

¹¹ Zob. J. Kopyra, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 67nn.

¹² R. Dowgier, *Opodatkowanie nieruchomości zajętych przez organizacje pożytku publicznego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 12(2003), s. 8.

ność gospodarczą. Te wszystkie formy prowadzonej działalności rzutują bezpośrednio na zasady opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych przez organizacje pożytku publicznego.

V. Odpłatna działalność pożytku publicznego a podatek od nieruchomości

Powyżej zostało podkreślone, że co do zasady odpłatna działalność pożytku publicznego nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to, że nieruchomości zajęte na ten rodzaj działalności pożytku publicznego nie mogą być traktowane jako grunty, budynki i budowle, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a więc związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i w konsekwencji opodatkowane według stawek najwyższych. Regułą zatem jest, że nieruchomości zajęte na odpłatną działalność pożytku publicznego inną niż działalność gospodarcza opodatkowane są według stawek właściwych dla gruntów i budynków tzw. pozostałych.

Te w zasadzie jasne zasady opodatkowania nieruchomości zajętych na odpłatną działalność pożytku publicznego komplikują się w sytuacji, gdy działalność pożytku publicznego prowadzona jest przez osobę prawną bądź jednostkę organizacyjną działającą na podstawie przepisów ustaw kościelnych posiadającą status organizacji pożytku publicznego. Stan ten spowodowany jest brzmieniem art. 1b u.p.o.l. Stosownie do jego treści ulgi i zwolnienia podatkowe w zakresie podatków i opłat lokalnych przyznane kościołom i związkom wyznaniowym regulują odrębne ustawy – ustawa o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz ustawy regulujące stosunek państwa do poszczególnych związków wyznaniowych.

Art. 55 ust. 1 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP zawiera generalną zasadę, zgodnie z którą majątek i przychody kościelnych osób prawnych podlegają ogólnym przepisom podatkowym. Wyjątki od tej zasady określone zostały w ust. 2 – 6. Na mocy ust. 4 kościelne osoby prawne są zwolnione od opodatkowania od nieruchomości lub ich części, stanowiących własność tych osób lub używanych przez nie na podstawie innego tytułu prawnego na cele niemieszkalne, z wyjątkiem części zajmowanej na wykonywanie działalności gospodarczej. Z brzmienia tego przepisu wynika, że zwolnienie od podatku od nieruchomości obejmuje wszystkie nieruchomości, z wyjątkiem nie-

ruchomości wykorzystywanych na cele mieszkalne i zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Na podstawie przedstawionych przepisów można stwierdzić, iż z jednej strony nieruchomości zajęte na odpłatną działalność pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego są opodatkowane według stawek pozostałych, z drugiej zaś istnieje przepis wprowadzający zwolnienie od podatku od nieruchomości dla kościołów i związków wyznaniowych, których jednostki organizacyjne mogą uzyskać status organizacji pożytku publicznego.

Rozwiązanie powyższego problemu wymaga najpierw ustalenia, czy zwolnienie od podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 55, będzie miało zastosowanie do osób prawnych i jednostek organizacyjnych działających na podstawie ustaw kościelnych po uzyskaniu przez nie statusu organizacji pożytku publicznego? Jeżeli odpowiedź na to pytanie będzie pozytywna, to w dalszej części należy ustalić relację między normami zawartymi w art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit. c) i pkt. 2 lit e) a normami z art. 1b ust. 1 u.p.o.l. w związku z właściwymi przepisami ustaw kościelnych.

Odpowiedź na pierwsze postawione pytanie nie powinna w zasadzie stwarzać problemów. Trzeba wyraźnie zaznaczyć, że z chwilą uzyskania statusu organizacji pożytku publicznego osoby prawne i jednostki organizacyjne, działające na podstawie ustaw kościelnych, w dalszym ciągu funkcjonują jako kościelne osoby prawne i kościelne jednostki organizacyjne. Ustawy kościelne są więc nadal podstawą ich funkcjonowania. Uzyskanie statusu organizacji pożytku publicznego przede wszystkim ułatwia tym podmiotom prowadzenie działalności społecznie użytecznej. W praktyce uzyskanie takiego statusu przez kościelne osoby prawne i jednostki organizacyjne wiąże się z wprowadzeniem właściwych zapisów w statucie, a następnie zgłoszeniem tych zmian do KRS.

Mając powyższe na uwadze, można stwierdzić, iż zwolnienie od podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 55 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP, może być stosowane również do organizacji pożytku publicznego działających na podstawie przepisów ustaw kościelnych.

Udzielając odpowiedzi na kolejne pytanie, warto podkreślić, że ustawy kościelne nie należą do gałęzi prawa podatkowego. Ustawodawca pomimo to zawarł w tych aktach prawnych przepisy podatkowe. Zawarta tam materia podatkowa uregulowana jest w sposób wybiórczy,

fragmentaryczny¹³. Trzeba jednak zwrócić uwagę, iż możliwość funkcjonowania przepisów podatkowych poza „klasycznymi” ustawami podatkowymi dopuszcza art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie bowiem z tym przepisem nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W ustawach kościelnych zawarte zostało jedynie zwolnienie od podatku od nieruchomości, pozostałe zaś elementy konstrukcyjne tej daniny, w tym stawki podatku, uregulowane są w u.p.o.l. Warto zauważyć, iż zwolnienia od podatku prowadzą do wyeliminowania obciążenia podatkowego. Ustawodawca, wprowadzając dane zwolnienie, ma z reguły zawsze jakiś cel. Można powiedzieć, że zwolnienie z art. 55 ust. 4 wspiera kościelne osoby prawne w ich działalności nie tylko z zakresu kultu religijnego, ale również działalności społecznie użytecznej. Trzeba także zauważyć, iż wprowadzenie preferencyjnych stawek (tzw. pozostałych) dla nieruchomości zajętych na odpłatną działalność pożytku publicznego miało na celu ułatwienie prowadzenia działalności organizacjom pożytku publicznego. Nie budzi jednak wątpliwości fakt, iż zwolnienie od podatku stwarza dla podatnika korzystniejszą sytuację niż opodatkowanie według stawek pozostałych. Dlatego też podatnik – kościelna osoba prawna, powinien korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 1b ust. 1 u.p.o.l. w związku z art. 55 ust. 4¹⁴.

Po rozważeniu powyższych kwestii należy w tym miejscu ustalić czy zakres zwolnienia z art. 55 ust. 4 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP obejmuje odpłatną działalność pożytku publicznego. Konieczne w tym celu jest ustalenie, czy pojęcie „działalności gospodarczej” z analizowanego zwolnienia jest tożsame z pojęciem „działalności gospodarczej” o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

¹³ Zob. uzasadnienie uchwały NSA z dnia 14 marca 2005 r. sygn. akt FPS 5/04 ONSAiWSA 2005/3/49.

¹⁴ B. Pahl, *Opodatkowanie nieruchomości zajętych na odpłatną działalność pożytku publicznego przez osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów tzw. ustaw kościelnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 10(2005).

Należy bowiem zwrócić uwagę, iż w całym systemie prawa występują różne pojęcia działalności gospodarczej¹⁵.

Ustawodawca na gruncie ustaw kościelnych nie zdefiniował pojęcia działalności gospodarczej. Należy jednak przyjąć rozumienie tego pojęcia takie, jakie jest zawarte w u.p.o.l. Trudno bowiem przypuszczać, iż prawodawca chciał nadać temu zwrotowi odmienne znaczenie. W u.p.o.l. przyjęto rozumienie terminu „działalność gospodarcza” z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (z pewnymi wyjątkami). Oznacza to, że zwolnienie od podatku od nieruchomości zawarte w art. 55 ust. 4 obejmuje również nieruchomości zajęte na odpłatną działalność pożytku publicznego, ponieważ odpłatna działalność pożytku publicznego co do zasady nie jest uznawana za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a zwolnienie zawarte w art. 55 dotyczy wszystkich nieruchomości, z wyjątkiem zajętych na wykonywanie działalności gospodarczej oraz wykorzystywanych na cele mieszkalne.

Z brzmienia art. 55 ust. 4 wynika, że ze zwolnienia od podatku mogą korzystać kościelne osoby prawne. Nie ma natomiast w tym przepisie mowy o jednostkach organizacyjnych. Jak zostało podkreślone wcześniej podmioty te mogą uzyskać status organizacji pożytku publicznego, ale ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na mocy ustaw kościelnych już nie będą korzystały. Zatem nieruchomości zajęte na odpłatną działalność pożytku publicznego przez jednostki organizacyjne, działające na mocy ustaw kościelnych, posiadające status organizacji pożytku publicznego, opodatkowane są według stawek właściwych dla gruntów i budynków pozostałych. Należy jednak zaznaczyć, iż w praktyce liczba jednostek organizacyjnych działających na mocy ustaw kościelnych i posiadających status organizacji pożytku publicznego jest niewielka (o ile w ogóle występuje). Twierdzenie to wynika bowiem z przepisów ustaw kościelnych. Większość podmiotów działających na tego typu ustawach posiada osobowość prawną (np. Caritas diecezjalne). Pozostałe zaś jednostki, np. organizacje katolickie, działają na podstawie art. 35 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP, a osobowość prawną mogą uzyskać na podstawie ustawy Prawo o stowarzyszeniach. Wnioskodawcą w tej sprawie musi być kompe-

¹⁵ Pojęciem działalności gospodarczej posługuje się ustawodawca m. in. na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

tentny organ władzy kościelnej. Z chwilą wpisu do KRS-u podmiot taki uzyskuje osobowość prawną – staje się kościelną osobą prawną.

Kościelne osoby prawne posiadające, status organizacji pożytku publicznego, zajmujące nieruchomości na odpłatną działalność pożytku publicznego, korzystają ze zwolnienia od podatku na mocy art. 55 ust. 4 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w RP w przypadku, gdy na nich ciąży obowiązek podatkowy, a więc gdy są właścicielami nieruchomości, użytkownikami wieczystymi gruntów, bądź posiadaczami nieruchomości lub ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (zarówno w przypadku gdy władają nieruchomościami na podstawie umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych, jak i bez tytułu prawnego). Natomiast w sytuacji, gdy wynajmują nieruchomości np. od osób fizycznych, zwolnienie od podatku nie może być stosowane. Twierdzenie to wynika z literalnego brzmienia art. 55 ust. 4, który wyraźnie określa, iż ze zwolnienia mogą korzystać tylko kościelne osoby prawne. Osoba fizyczna jako podatnik powinna w składanej informacji wykazać, iż nieruchomość jest zajęta na odpłatną działalność pożytku publicznego¹⁶.

Na koniec należy przypomnieć, iż w sytuacji gdy odpłatna działalność pożytku publicznego przekształci się w działalność gospodarczą, konieczne jest skorygowanie złożonej deklaracji na podatek od nieruchomości (w przypadku osób prawnych), bądź też złożenie nowej informacji, jeżeli podatnikiem jest osoba fizyczna.

VI. Opodatkowanie nieruchomości zajętych na nieodpłatną działalność pożytku publicznego

Stosownie do art. 7 ust. 1 pkt. 14 u.p.o.l. zwolnione są od podatku nieruchomości lub ich części zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego. Z treści powołanego zwolnienia wynika zatem, że ze zwolnienia mogą korzystać jedynie nieruchomości zajęte przez kościelne

¹⁶ W praktyce może pojawić się problem dotyczący ustalenia rodzaju działalności prowadzonej przez organizację pożytku publicznego. Należy pamiętać, że na mocy art. 10 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego prowadzenie nieodpłatnej i odpłatnej działalności pożytku publicznego wymaga rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników.

osoby prawne prowadzące nieodpłatną działalność pożytku publicznego. Zwolnienie to ma charakter przedmiotowo-podmiotowy¹⁷.

Zauważyć należy, iż ustawodawca w powołanym przepisie mówi o „nieruchomościach zajętych”. Pod pojęciem tym należy rozumieć faktyczne wykorzystywanie nieruchomości (gruntu, budynku) do wykonywania czynności składających się na tę działalność z wyłączeniem innych funkcji¹⁸. Problem pojawia się jednak w sytuacji, gdy w danym budynku, będącym w posiadaniu kościelnej organizacji pożytku publicznego, wykonywane są dwa rodzaje działalności – nieodpłatna i odpłatna¹⁹. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że w przedmiotowej sytuacji nie ma podstaw do tego, aby budynek taki korzystał ze zwolnienia, bowiem podczas dokonywania wykładni prawa należy zakładać, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie prawa polskiego są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania), a ich zastosowanie nie może odbywać się w oparciu o wykładnię rozszerzającą, systemową czy też celowościową. Przyznanie zwolnienia we wskazanym powyżej przypadku stanowiłoby niedopuszczalne rozszerzenie zakresu zwolnienia²⁰.

Aby uniknąć wskazanego powyżej problemu, kościelna jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, powinna wyodrębnić pomieszczenia, które są zajmowane na działalność odpłatną i na działalność nieodpłatną. Przepis art. 7 ust. 1 pkt. 14 zezwala bowiem na objęcie zwolnieniem części nieruchomości, a zatem pomieszczenia, które są zajęte na działalność nieodpłatną będą od podatku zwolnione²¹.

¹⁷ R. Dowgier, *Prawnopodatkowe aspekty działalności organizacji pożytku publicznego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 7-8(2004), s. 7.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 1992 r. sygn. akt SA/Wr 650/92, opublikowane w: „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”, 6(1994). Orzeczenie dotyczyło pomieszczeń w budynkach mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

¹⁹ Problem ten dotyczy tylko sytuacji, gdy działalność odpłatna i nieodpłatna pożytku publicznego będzie prowadzona przez kościelną jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, bowiem nieruchomości wykorzystywane przez te jednostki na działalność odpłatną nie korzystają ze zwolnienia na mocy tzw. ustaw kościelnych

²⁰ L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, *Gminny poradnik podatkowy*, tom 1, Warszawa 2005, s. 51.

²¹ R. Dowgier, *Prawnopodatkowe aspekty*, s. 7.

VII. Wnioski

W konkluzji należy stwierdzić, że właściwe ustalenie zasad opodatkowania nieruchomości kościelnych organizacji pożytku publicznego wymaga nie tylko dobrej znajomości u.p.o.l., ale również ustawy o działalności pożytku publicznego oraz ustaw kościelnych. Analiza tych przepisów pokazuje jak bardzo różne mogą być zasady opodatkowania nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności pożytku publicznego.

Zasadą jest, że nieruchomości zajęte na nieodpłatną działalność pożytku publicznego są zwolnione od podatku od nieruchomości na mocy art. 7 ust. 1 pkt. 14 u.p.o.l., zaś zajęte na odpłatną działalność pożytku publicznego inną niż działalność gospodarcza przez organizacje pożytku publicznego opodatkowane są według stawek właściwych dla gruntów i budynków pozostałych. Reguła dotycząca opodatkowania nieruchomości zajętych na odpłatną działalność pożytku publicznego nie będzie jednak miała już zastosowania do nieruchomości zajętych na tą działalność prowadzoną przez kościelne osoby prawne, gdyż te podmioty korzystają ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na mocy ustawy o stosunku państw do Kościoła katolickiego w RP i innych ustaw regulujących stosunek państwa do poszczególnych kościołów i innych związków wyznaniowych.

Na zakończenie należy jeszcze dodać, że nieruchomości rolne i leśne będące we władaniu kościelnych osób prawnych, w tym również tych, które posiadają status organizacji pożytku publicznego, są opodatkowane na tych samych zasadach jak odpowiednie grunty innych podatników. Na gruncie podatku rolnego i podatku leśnego ustawodawca nie wprowadził bowiem żadnych przywilejów dla organizacji pożytku publicznego.

TAXATION ON REAL ESTATES SEIZURES BY ECCLESIASTICAL PUBLIC BENEFIT ORGANIZATIONS

Summary

The aim of the article is to present the taxation on real estate seizures by ecclesiastical public benefit organizations. The article distinguishes the taxation rules on real estate seizures for both payable and non-payable activity of a public benefit. Ecclesiastical legal persons with a status of public benefit organization have a right to exempt from tax on real estates regulated by tax and local

charges act and acts regulating the government view on particular churches and confessional associations. However, the exemptions included in acts of law regulating the government attitude towards churches and confessional association have much wider scope than regulations meant for other organizations of public benefit.