

RYCZAŁTOWE OPODATKOWANIE OSÓB DUCHOWNYCH



Ks. dr Lesław Krzyżak

Kapłan archidiecezji przemyskiej, magister teologii Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, licencjat prawa kanonicznego Papieskiej Akademii Teologicznej w Krakowie, doktor nauk prawnych Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego, dyplomowany nauczyciel religii i wychowania do życia w rodzinie, członek zwyczajny Stowarzyszenia Kanonistów Polskich, autor monografii i tekstów z zakresu prawa, teologii i wychowania do życia w rodzinie

WSTĘP

Treść artykułu porusza problem opodatkowania osób duchownych zryczałtowaną formą podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Opodatkowanie to jest specyficznym rozwiązaniem podatkowym, które stosuje się w odniesieniu do osób duchownych osiągających przychody z tytułu tak zwanej działalności duszpasterskiej. Temat ten jest ciekawym zagadnieniem naukowym choćby z tego powodu, że literatura opisująca to zagadnienie jest stosunkowo uboga. Inny ważny powód przemawiający za podjęciem tej problematyki dotyczy tego, że podatkiem tym nie są objęte wszystkie osoby duchowne, ale te, które wykonują działalność duszpasterską. Wreszcie ciekawa jest także konstrukcja samego podatku, którego wysokość uzależniona jest od liczby mieszkańców parafii, a w niektórych przypadkach zależy on również od liczby mieszkańców gminy na terenie, której znajduje się dana parafia.

W opracowaniu tym podjęto próbę możliwie szerokiego opisanie wymienionej powyżej formy opodatkowania. W związku z tym w pierwszej kolejności dokonano krótkiej charakterystyki informacji wstępnych, a następnie opisano zakres przedmiotowy i podmiotowy, który wskazano w Ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. W dalszej kolejności przedstawiono stawki podatku oraz okoliczności, w których stawki te ulegają obniżeniu. W dwóch ostatnich częściach artykułu dokonano przybliżenia uwarunkowań formalnych towarzyszących opodatkowaniu i zagadnień związanych z opłaceniem podatku oraz uprawnienia do zrzeczenia się przez osobę duchowną tej formy opodatkowania.

Niniejszy tekst powstał głównie w oparciu o Ustawę o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. W charakterze źródeł wykorzystano również literaturę będącą komentarzami do wskazanego powyżej aktu prawnego oraz strony internetowej czy dokumenty informacyjne i poradniki wydane przez instytucje rządowe.

1. INFORMACJE WSTĘPNE

Osoby duchowne, które osiągają przychody z tytułu opłat pobieranych z działalności duszpasterskiej mogą dokonać wyboru szczególnej formy opodatkowania podatkiem od dochodów osób fizycznych. Formą tą jest zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych określony w rozdziale czwartym ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne zwana dalej ustawą¹. Dokonując krótkiej charakterystyki opodatkowania tą szczególną formą przychodów osiąganych przez osoby duchowne należy zauważyć, że w tym przypadku w zakres podmiotowy ustawy wchodzi osoby duchowne pozyskujące przychody z działalności duszpasterskiej, przedmiotem opodatkowania są przychody pozyskiwane przez osobę duchowną z działalności duszpasterskiej. Natomiast stawki podatku uzależnione są od liczby mieszkańców miejscowości i wiernych w parafii oraz od funkcji realizowanej przez duchownego².

W świetle powyższych informacji bardzo ważne znaczenie ma zdefiniowanie prawnego charakteru osoby duchownej, niestety jest w tej materii pewien problem, ponieważ polskie prawo nie podaje definicji takiej osoby. Możliwe jest jednak przytoczenie przepisów ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania w tym akcie prawnym stwierdza się, że osobą duchowną jest osoba, która została ustanowiona na mocy wewnętrznych przepisów kościoła bądź związku wyznaniowego. W tej samej ustawie stwierdza się, że duchownemu przysługują takie same prawa i obowiązki, jakie nałożono na inne osoby z tym, że osoby duchownej niewolno zmuszać do wykonywania obowiązków, które są sprzeczne z funkcjami religijnymi realizowanymi przez te osoby³. Przedstawione powyżej regulacje ustawowe wzmacniane są przez wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 września 2000 roku. W wyroku tym stwierdza się, że to prawo wewnętrzne lub statut kościoła bądź związku wyznaniowego określa reguły powoływania oraz odwoływania osób duchownych oraz szczegółowy zakres ich kompetencji⁴.

Takie ukonstytuowanie osoby duchownej jest bardzo ogólne, gdyż można sobie wyobrazić, że w różnych kościołach i związkach wyznaniowych funkcjonują odmienne regulacje określające osoby duchowne. Pokłosiem tego stanu rzeczy może być także konieczność głębokiego poznania przez pracowników aparatu fiskalnego przepisów wewnętrznych kościołów lub związków wyznaniowych⁵.

Podobne trudności związane z definicją osoby duchownej towarzyszą terminowi duszpasterstwo według Słownika Języka Polskiego duszpasterstwem jest zawód wykonywany przez duszpasterza, a więc: kapłana, proboszcza lub biskupa⁶. O wiele bardziej precyzyjną definicję charakteryzowanego terminu podają autorzy Encyklopedii

¹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami, art. 42-51.

² J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998, s. 285.

³ Ustawa z dnia 17 maja 1989 roku o gwarancjach wolności sumienia i wyznania tekst jednolity; Dz. U. z 2005 r. Nr. 231, poz. 1965 ze zmianami, art. 12.

⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 września 2000 r. III SA 1411/00, LEX nr 47198.

⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne komentarz*, Warszawa 2011, s. 24.

⁶ J. Karłowicz, A. Kryński, W. Niedźwiedzki, *Słownik języka polskiego T I*, Warszawa 1952, s. 589.

Chrześcijaństwa, którzy twierdzą, że jest to dwustronne działanie skierowane tak do wewnątrz jak i na zewnątrz kościoła. W wymiarze wewnętrznym duszpasterstwem jest duchowa troska o chrześcijan oraz trud polegający na budowaniu wspólnoty ludzi wierzących. Natomiast w wymiarze zewnętrznym duszpasterstwo to działalność polegająca na głoszeniu ewangelii ludziom pozostającym poza kościołem. Swoistą ciekawostką jest to, że po raz pierwszy termin duszpasterstwo został użyty przez papieża Grzegorza Wielkiego w VI wieku w celu ukazania roli tych, którzy prowadzą chrześcijaństwo czyli mowa jest tu o biskupach i kapłanach⁷.

Odmiernym problemem jest to, że dochody osiągnięte spoza działalności duszpasterskiej przez osoby duchowne nie są opodatkowane na zasadach ryczałtu. Dla przykładu kapłan Kościoła Katolickiego, który osiąga przychody z tytułu nauczania religii w szkole, będzie musiał ponieść ciężar podatkowy na zasadach ogólnych, ponieważ nauczanie religii nie jest działalnością duszpasterską⁸. Podobnie będzie w przypadku działalności wykonywanej osobiście przez osoby duchowne, działalnością tego rodzaju będzie na przykład osiąganie przychodów z tytułu umowy o dzieło⁹.

2. ZAKRES PODMIOTOWY

Poruszając problem osób duchownych, których przychody z działalności duszpasterskiej zostaną opodatkowane na zasadzie ryczałtu ważnym zagadnieniem jest szczegółowe określenie tych osób. Mowa jest tutaj o tych osobach duchownych, które zostały wskazane w ustawie. Tak, więc osobami takim są w pierwszej kolejności proboszczowie i wikariusze oraz wikariusze lub inne osoby duchowne, które działają w zastępstwie proboszcza. Następnie należy wskazać na te osoby duchowne, które kierują jednostkami kościelnymi z wydzieloną administracją w częściach parafii mogą to być: wikariaty eksponowane, lokacje, kuracje, rektorzy oraz inne osoby duchowne, które kierują pracą jednostki kościelnej posiadającą administrację bez wydzielonej parafii. Oprócz tego opodatkowaniem objęte będą także osoby duchowne niebędące rektorami, proboszczami lub wikariuszami, jeżeli pozyskują one przychody z opłat pobranych w wyniku pełnienia funkcji: duszpasterskich, misyjnych, rekolekcyjnych oraz innych posług religijnych¹⁰.

Warto zauważyć, że osoby duchowne niewymienione w ustawie jak zakonnicy, zakonnice oraz inne osoby przebywające w klasztorach bez przydziału duszpasterskiego są wyłączone z opodatkowania. Podobnie będzie w przypadku osób duchownych, które posiadają uprawnienia emerytalne nawet wtedy, gdy uzyskują przychody z działalności duszpasterskiej. Wyłączeni z opodatkowania są także biskupi, arcybiskupi, kardynałowie oraz pracownicy ośrodków edukacyjnych, którzy oprócz wynagrodzenia z tytułu pracy świadczą posługę duszpasterską¹¹.

W związku z powyższym na gruncie czysto regulacyjnym ustawa tworzy lukę

⁷ Praca Zbiorowa, *Encyklopedia Chrześcijaństwa historia i współczesność 2000 lat nadziei*, Kielce 2000, s. 183.

⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon ryczałtu*, Wrocław 2011, s. 791.

⁹ R. Kubacki, *Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych*, Wrocław 2012, s. 241.

¹⁰ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo podatkowe część szczególna*, Toruń 2001, s. 311.

¹¹ J. Patyk, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, Toruń 2008, s. 222.

prawną, która skutkuje złamaniem zasady równomierności opodatkowania nazywanej także zasadą sprawiedliwości lub równości. W myśli tej zasady sformułowanej jeszcze przez A. Smitha każdy obywatel powinien, w stosowny do swoich możliwości sposób uczestniczyć w wydatkach związanych z finansowaniem władz publicznych i państwa¹². W przypadku powyższego złamania zasady równomierności opodatkowania mówić można o tak zwanym naruszeniu wewnętrznym ponieważ w różny sposób polski ustawodawca traktuje podatników, których zasadniczo cechuje ten sam stan formalny i prawny.

3. ZAKRES PRZEDMIOTOWY

Wcześniej już informowano o tym, że przedmiotem opodatkowania są przychody otrzymywane z opłat osiąganych przez osoby duchowne w związku z pełnieniem funkcji charakterze duszpasterskim¹³. Należy, więc sobie zadać pytanie, o jakiego rodzaju przychodach jest tutaj mowa? Generalnie chodzi o wszelkiego rodzaju przychody pozyskiwane przez osoby duchowne w związku z pełnieniem posługi religijnej. W szczególności wymienić można przychody z tytułu stypendiów mszalnych uzyskiwanych w związku z celebrowaniem mszy świętych. Kolejną grupą tych przychodów jest kategoria zbiorcza określona, jako *iura stolae* są to przychody, które kapłan kościoła uzyskuje w związku z udzielaniem chrztów jak również ślubów oraz za czynności związane z prowadzeniem pogrzebów lub tak zwanymi wypominkami. Grupa trzecia to przychody pozyskiwane przy okazji odwiedzin w domach parafian głównie w okresie noworocznym potocznie odwiedziny te nazywa się kolendą¹⁴. Wszystkie te przychody łączy to, że są one pozyskiwane w związku z pełnieniem funkcji o charakterze duszpasterskim.

Natomiast nie wchodzi zakres przedmiotowy ustawy inne przychody pozyskiwane przez osoby duchowne. Typowe przykłady to przychody osiągnę przez osoby duchowne z tytułu pełnienia funkcji katechety lub nauczyciela akademickiego, inny przykład to przychody osiągnę w związku z pełnieniem funkcji kapelana w Wojsku Polskim, Straży Pożarnej, Policji czy innej instytucji. Do zakresu przedmiotowego niewłączane są również przychody osiągnięte z tytułu emerytur i rent, które pobierają osoby duchowne. Opodatkowaniu przepisami ustawy nie podlegają także przychody pozyskiwane przez osoby duchowne w związku z wykonywaniem działalności gospodarczej lub działalności osobistej¹⁵. Nie znaczy to jednak, że przychody te nie podlegają opodatkowaniu, ale kwestie podatkowe regulują w tych przypadkach inne akty prawne w szczególności ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z zakresem przedmiotowym wiąże się jeszcze jeden problem natury czysto prawnej, który szczegółowo opisuje J. Patyk otóż w ustawie stwierdza się, wprost, że opo-

¹² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 41.

¹³ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami, art. 42.

¹⁴ L. Etel, P. Sitniewski, *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2002, s. 11-12.

¹⁵ Tamże, s. 15-21.

datkowaniu podlegają przychody z opłat otrzymywanych przez duchownych w związku z pełnieniem funkcji o charakterze duszpasterskim. Otóż problem ten dotyczy jak się wydaje wyjątkowo niefortunnie dobrane określenia opłata, gdyż można zakwestionować to czy przychody pobierane przez osoby duchowne są rzeczywiście opłatami¹⁶.

Żeby wyjaśnić ten problem należy przybliżyć pojęcie opłaty otóż według Słownika Języka Polskiego opłatą jest przekazanie określonej kwoty pieniężnej w zamian za świadczenie, prawo do czegoś lub inną czynność¹⁷. Z powyższej definicji wynika, że opłatą jest dokonanie płatności w zamian za określone świadczenie tymczasem w prawie kanonicznym można odnaleźć przynajmniej kilka kanonów, które przeczą temu, że przychody osób duchownych funkcjonujących w Kościele Katolickim są wspomnianymi opłatami.

W pierwszej kolejności należy przytoczyć kan. 848 KPK, w którym stwierdza się, że z wyjątkiem ofiar, które zostały określone przez odpowiednie władze kościelne, szafarzowi niewolno domagać się niczego w zamian za udzielenie sakramentów. Dodatkowo w tej samej regulacji stanowi się, że osoba, która znajduje się w trudnej sytuacji materialnej nie może być pozbawiona sakramentów. Z kolei w kan. 945 KPK ustawodawca kościelny zauważa, że duchowny może przyjąć ofiarę w zamian za odprawienie mszy świętej w określonej intencji jednak w tym samym kanonie zauważa się, że nawet wtedy, gdy osoba duchowna nie otrzyma ofiary powinna odprawić mszę świętą szczególnie w przypadku osób ubogich. Natomiast najważniejszy w tym kontekście wydaje się być kan. 947 KPK, gdzie wprost stwierdza się, że od ofiar mszalnych należy w sposób bezwzględny odsuwać wszystkie pozory handlu i transakcji.

W rzeczywistości jest, więc tak, że osoby duchowne w związku wykonywaniem funkcji duszpasterskiej nie pobierają opłat, ale otrzymują ofiary, które przynajmniej w pewnym stopniu są dobrowolne, ponieważ ofiara nie musi być złożona w związku z realizacją określonego świadczenia. Tak, więc osoba duchowna pozyskuje przychody z działalności duszpasterskiej, które są ofiarami będące na gruncie prawnym darowiznami określonymi w ustawie kodeks cywilny. Zgodnie z kodeksem darowizną jest bezpłatne świadczenie zrealizowane na rzecz obdarowanego przez darczyńcę, które pomniejsza majątek darczyńcy¹⁸. Zakładając, że powyższy wywód jest prawdziwy to w takim przypadku osoby duchowne od przychodów uzyskanych z duszpasterstwa nie powinny być opodatkowane na zasadach określonych w ustawie, ale opodatkowanie to powinno być ustalane na podstawie ustawy o podatku od spadków i darowizn¹⁹.

4. STAWKI PODATKU

Stawki podatku, które opłacają proboszczowie przedstawiono w poniżej zaprezentowanej tabeli.

¹⁶ J. Patyk, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, dz. cyt., s. 227.

¹⁷ W. Doroszowski (red.), *Słownik języka polskiego T V*, Warszawa 1963, s. 1037.

¹⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny; Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zmianami, art. 888.

¹⁹ J. Patyk, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, dz. cyt., s. 228-229.

Tabela 1 Kwartalne stawki ryczałtu od przychodów proboszczów

Liczba mieszkańców parafii		Wysokość ryczałtu w zł
Powyżej	Do	
	1.000	257
1.000	2.000	292
2.000	3.000	316
3.000	4.000	344
4.000	5.000	374
5.000	6.000	408
6.000	7.000	443
7.000	8.000	479
8.000	9.000	516
9.000	10.000	560
10.000	12.000	608
12.000	14.000	661
14.000	16.000	717
16.000	18.000	777
18.000	20.000	840
20.000		911

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami, załącznik nr 5.

Na podstawie powyższej tabeli stosunkowo łatwo można stwierdzić, że wysokość podatku od przychodów osiąganych przez proboszczów z działalności duszpasterskiej jest uzależniona od liczby mieszkańców parafii. W kolejnej tabeli przedstawiono wysokość stawek podatku płaconego przez wikariuszy od przychodów z działalności duszpasterskiej.

Tabela 2 Kwartalne stawki ryczałtu od przychodów wikariuszy

Liczba mieszkańców parafii		Lokalizacja parafii		
Powyżej	Do	Na terenie gminy lub miasta o liczbie mieszkańców do 5.000	W mieście o liczbie mieszkańców	
			Powyżej 5.000 do 50.000	Powyżej 50.000
Wysokość ryczałtu w zł				
	1.000	83	164	235
1.000	3.000	235	247	247
3.000	5.000	247	259	271
5.000	8.000	252	271	277
8.000	10.000	259	283	290
10.000		271	290	299

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami, załącznik nr 6.

W przypadku przychodów osiąganych przez wikariuszy z działalności duszpasterskiej wysokość ryczałtu uzależniona jest od liczby mieszkańców parafii oraz lokalizacji tej parafii na obszarze jednostki administracyjnej jak również liczby mieszkańców tej jednostki administracyjnej.

Dokonując oceny dwóch powyżej zaprezentowanych tabel stosunkowo łatwo można stwierdzić, że w przypadku opodatkowania proboszczów ustawodawca wprowadził szesnaście stawek podatku. Najniższa stawka to 257 zł w przypadku przychodów proboszcza w parafii o liczbie mieszkańców poniżej jednego tysiąca mieszkańców do 911 zł w przypadku proboszcza parafii, w której liczba mieszkańców przekracza dwadzieścia tysięcy. Z kolei w przypadku opodatkowania wikariuszy ustawodawca wprowadził osiemnaście stawek podatku. Stawki te rozpoczynają się od poziomu 83 zł w przypadku wikariusza pełniącego funkcję w parafii o liczbie mieszkańców poniżej jednego tysiąca przy założeniu, że parafia znajduje się na terenie gminy lub miasta o poziomie mieszkańców do pięciu tysięcy mieszkańców, a kończą się na 299 zł przy analogicznym co uprzednio założeniu, ale o odpowiednio zwiększonym poziomie liczby mieszkańców jednostki administracyjnej na terenie której znajduje się parafia. Tak w przypadku proboszczów jak i w odniesieniu do wikariuszy rozpiętość pomiędzy poszczególnymi stawkami podatku jest bardzo podobna i można stwierdzić, że najwyższa stawka podatku jest mniej więcej o 3,6 razy wyższa od najmniejszego poziomu opodatkowania.

Ustawodawca w taki sposób ukształtował stawki podatku, że generalnie na proboszczu parafii są one wyższe od poziomu opodatkowania wikariuszy, co jest w pewien sposób naturalne, ponieważ proboszcz osiąga z reguły najwyższe przychody z działalności duszpasterskiej na parafii²⁰. Aczkolwiek należy zauważyć, że w przypadku wikariuszy pracujących w parafiach zamieszkałych przez dużą liczbę mieszkańców i znajdujących się na terenie odpowiednio dużej jednostki administracyjnej wikariusz będzie płacił wyższy podatek niż proboszcz małej parafii.

Chociaż w ustawie główny nacisk kładzie się na opodatkowanie przychodów proboszczów i wikariuszy to należy zauważyć, że podawane są także bardziej szczegółowe rozwiązania co do opodatkowania innych osób duchownych. Tak więc wikariusz lub inna osoba duchowna, która przejściowo wykonuje obowiązki proboszcza opłaca podatek w taki sam sposób jak robi to proboszcz. Osoba duchowna, która kieruje jednostką kościelną z własną administracją w wydzielonej części parafii opłaca podatek na tych samych zasadach co proboszcz z tym, że dla liczby mieszkańców, która jest odpowiednia dla tej części parafii. Rektor lub inna osoba duchowna, która kieruje jednostką administracyjną bez wydzielania części parafii opłaca podatek na zasadzie wikariusza funkcjonującego w parafii o liczbie mieszkańców od jednego tysiąca do trzech tysięcy mieszkańców w zależności od siedziby jednostki lub miejsca zatrudnienia. Natomiast osoba duchowna, która nie jest proboszczem, wikariuszem bądź rektorem uzyskuje przychody z duszpasterstwa na misjach, rekolekcjach i innych usług religijnych opłaca podatek w takiej samej wysokości jak to było w omówionym uprzednio przypadku²¹.

²⁰ Tamże, s. 217-220.

²¹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami, art. 45.

W przypadku stawek podatku kluczowa jest rola liczby mieszkańców parafii, a w przypadku opodatkowania wikariuszy liczba mieszkańców gminy lub miasta, na terenie, którego znajduje się parafia. Rodzi się więc pytanie w jaki sposób ustala się liczbę mieszkańców w obu tych przypadkach? W ustawie stwierdza się, że liczba mieszkańców ustalana jest w oparciu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok za który będzie opłacane zobowiązanie podatkowe²². Natomiast dane o samej liczbie mieszkańców ustala się w oparciu o informacje podawane przez odpowiedni organ gminy lub miasta odpowiedzialny za prowadzenie ewidencji ludności²³.

5. OKOLICZNOŚCI W KTÓRYCH KWOTA RYCZAŁTU PODLEGA OBNIŻENIU

Duchowny może odliczyć od wysokości ryczału część składki na ubezpieczenie zdrowotne jest tu mowa o 7,75% podstawy wymiaru składki podstawą wymiaru jest kwota nie niższa niż minimalne miesięczne wynagrodzenie²⁴. W roku 2013 minimalne wynagrodzenie w naszym kraju ukształtowano na poziomie 1.600 zł, 7,75% od tej kwoty to 124 zł oznacza to więc, że kwartalny ryczałt można zmniejszyć o kwotę 372 zł. Dlatego na przykład proboszcz w parafii, która ma od 3.000 do 4.000 mieszkańców nie będzie płacił podatku, ponieważ jego kwartalne zobowiązanie podatkowe to 344 zł. Należy jednak pamiętać o dwóch istotnych okolicznościach po pierwsze odliczyć można tylko opłacone przez samą osobę duchowną składki. Po drugie składki zdrowotnej nie można odliczać podwójnie po raz pierwszy wtedy, gdy osoba duchowna osiąga przychody z tytułu działalności duszpasterskiej i po raz drugi, gdy przychody osiągane są z tytułu wykonywania pracy. W takiej sytuacji można jednak odliczyć tą część opłacanych składek, których nie można było odliczyć od ryczału ze względu na niską wysokość zobowiązania podatkowego²⁵.

Inna okoliczność, która wiąże się z obniżeniem zryczałtowanej stawki podatku zachodzi wtedy, gdy na terenie danej parafii większość mieszkańców nie jest wyznawcami określonej religii. W tego rodzaju przypadku osoba duchowna powinna zwrócić się w formie pisemnej do właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego z oświadczeniem o liczbie wyznawców w danej parafii. W takiej sytuacji podjęta zostanie decyzja o odpowiednim obniżeniu stawki ryczałtowej podatku²⁶.

Wysokość ryczału może także zostać obniżona w szczególnych warunkach. Warunki te to po pierwsze rozpoczęcie wykonywania funkcji osoby duchownej w ciągu kwartału. Po drugie zaprzestanie wykonywania funkcji osoby duchownej w ciągu kwartału i po trzecie w odniesieniu do przerwy w wykonywaniu funkcji duchownej trwającej przez okres dłuższy niż miesiąc. W każdym z tych przypadków istnieje obowiązek informowania właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego o zaistnieniu danego stanu

²² Tamże, art. 42.

²³ <http://www.racjonalista.pl/kk.php/s,3244> [dostęp z dnia 19.10.2013].

²⁴ Poradnik Zakładu Ubezpieczeń Społecznych ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne osób duchownych.

²⁵ <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/pit/pit/rozliczenia/98265,2,Odliczenie-skladki-zdrowotnej-od-ryczału-os-ob-duchownych-czyli-jak-wypelnic-PIT19A.html> [dostęp z dnia 17.12.2013].

²⁶ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami, art. 46.

faktycznego. Zryczałtowany podatek ustala się w tych trzech sytuacjach w ten sposób, że za każdy dzień wykonywania obowiązków osoby duchownej nalicza się 1/90 właściwej dla danego podatnika zryczałtowanej stawki podatkowej²⁷.

6. OBOWIĄZKI FORMALNE I ZAGADNIENIA ZWIĄZANE Z OPŁACENIEM PODATKU

Osoba duchowna, która podlega obowiązkowi podatkowemu jest zobowiązana powiadomić właściwego dla danej parafii naczelnika urzędu skarbowego w ciągu czternastu dni od dnia w którym zaistnieje obowiązek podatkowy. W tym celu należy złożyć zawiadomienie pisemne zawierające poniższe informacje²⁸:

1. Imię i nazwisko osoby duchownej, adres zamieszkania jak również numer PESEL i NIP,
2. Określenie Naczelnika Urzędu Skarbowego, do którego kierowane jest zawiadomienie,
3. Siedzibę i nazwę parafii,
4. Funkcję jaką będzie realizować osoba duchowna,
5. Podpis duchownego.

Obowiązkiem osoby duchownej jest także informowanie o zmianie miejsca wykonywania funkcji duszpasterskiej właściwych poprzednio i obecnie Naczelników Urzędów Skarbowych w ciągu siedmiu dni od dnia zaistnienia zmiany. Istnieje także obowiązek powiadomienia właściwego Naczelnika Urzędu Skarbowego w sytuacji, w której zmienia się charakter funkcji pełnionej przez osobę duchowną również w ciągu siedmiu dni od dnia zaistnienia zmiany²⁹. Po przedstawieniu powyżej opisanych informacji właściwemu Naczelnikowi Urzędu Skarbowego podejmowana jest przez ten organ decyzja o wysokości podatku na dany rok podatkowy.

Należny podatek opłaca się do 20 dnia miesiąca następującego po zakończeniu danego kwartału, przy czym inne rozwiązanie stosuje się w ostatnim kwartale, w tym bowiem przypadku zobowiązanie podatkowe należy uregulować do dnia 28 grudnia, kwotę podatku wpłaca się na rachunek bankowy właściwego Urzędu Skarbowego. Należy jeszcze zauważyć, że do dnia 31 stycznia należy złożyć w odpowiednim urzędzie deklarację PIT-19A, która jest zestawieniem zapłaconych i odliczonych od podatku składek na ubezpieczenie zdrowotne. Natomiast nie ma obowiązku składania rocznego zeznania podatkowego.

7. ZRZECZENIE SIĘ UPRAWNIENIA DO OPODATKOWANIA W FORMIE RYCZAŁTU

Duchownemu przysługuje uprawnienie do zrzeczenia się opodatkowania w formie ryczałtu. Zrzeczenia należy dokonać do dnia 20 stycznia roku podatkowego w przypadku osoby już wykonującej funkcję duchowną lub do dnia przyjęcia funkcji związanej z działalnością duszpasterską w przypadku duchownych, którzy nie pełnili do tej pory funkcji duszpasterskich. Zrzeczenie takie dokonywane jest w drodze złożenia odpowiedniego oświadczenia właściwemu Naczelnikowi Urzędu Skarbowego³⁰. Po zrzeczeniu się uprawnienia zachodzi jednak obowiązek prowadzenia podatkowej księgi

²⁷ Tamże, art. 48.

²⁸ Karta informacyjna K-008/1, I Urząd Skarbowy w Radomiu.

²⁹ Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami, art. 49.

³⁰ Tamże, art. 51.

przychodów i rozchodów oraz konieczność przejścia na ogólne zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Można postawić pytanie, w jakich warunkach takie postępowanie jest korzystne dla osób duchownych. W pierwszej kolejności może to mieć miejsce w przypadku duchownych prowadzących działalność duszpasterską w tych parafiach, które cechują się niską liczbą mieszkańców. Inny przypadek może zaistnieć w odniesieniu do tych parafii, w których sytuacja ekonomiczna mieszkańców jest trudna, dzięki uwzględnieniu kosztów uzyskania przychodów duchowny może złuzować nałożony na niego ciężar fiskalny. Kolejny przypadek, w którym tego rodzaju postępowanie jest racjonalne ma miejsce w parafiach z dużą liczbą mieszkańców, ale z małą liczbą wiernych praktykujących, co może mieć miejsce w przypadku dużych miast. Może także zaistnieć taka sytuacja, w której na terenie jednej parafii pracuje z różnych powodów zbyt duża liczba duchownych, co skutkuje trudnościami w utrzymaniu tych osób jak i samej parafii³¹.

Na koniec warto jeszcze poświęcić kilka zdań problemowi księgi przychodów i rozchodów jest to urządzenie księgowo zwane także instrumentem ewidencyjnym, które prowadzone jest w celu prawidłowego określenia dochodu, a w konsekwencji podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą³². W księdze tej osoba duchowna dokonuje ewidencji przychodów i kosztów związanych z prowadzoną działalnością duszpasterską może to być jednak trudne, ponieważ zaistnieć może problem uwzględnienia odpowiednich kosztów towarzyszących działalności duszpasterskiej.

PODSUMOWANIE

W oparciu o przedstawione w tym opracowaniu informacje sformułować można kilka zasadniczych wniosków. Po pierwsze ryczałtowe opodatkowanie osób duchownych od przychodów osiąganych w związku z działalnością duszpasterską jest bardzo prostą formą opodatkowania, która zasadniczo sprowadza się do wykonania przelewu bankowego cztery razy w roku. Obowiązki formalne towarzyszące ryczałtowi ograniczają się do poinformowania właściwego Urzędu Podatkowego o fakcie rozpoczęcia pełnienia lub zaprzestania sprawowania funkcji duszpasterskiej i złożenia deklaracji PIT-19A.

Ważnym spostrzeżeniem jest także to, że możliwość odliczenia części składki na ubezpieczenie zdrowotne wpływa w korzystny sposób na wysokość płaconego podatku. Trzeba jednak pamiętać, że od podatku odliczyć można tylko składki opłacone przez samą osobę duchowną i nie można ich odliczać podwójnie. Czyli wtedy, gdy duchowny zajmuje się duszpasterstwem i osiąga przychody z innego tytułu, na przykład jest katechetą lub kapłanem.

Inna uwaga dotyczy tego, że opodatkowanie dotyczy tylko przychodów osiąganych z tytułu działalności duszpasterskiej (posługi religijnej) realizowanej przez osoby duchowne. Oznacza to, że opodatkowanie dotyczy przychodów, które osiągane są z wpływów takich jak: stypendia mszalne, *iura stolae*, czyli przychodów pobieranych za udzie-

³¹ J. Patyk, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, dz. cyt., s. 250-251.

³² K. Heinze, *Księga przychodów i rozchodów wszystko co musisz wiedzieć o rozliczeniu działalności gospodarczej*, Gliwice 2012, s. 5-7.

lanie ślubów i chrztów, celebrowania pogrzebów. Opodatkowaniem obejmuje się jeszcze przychody, które osoba duchowna otrzymuje z tytułu odwiedzin duszpasterskich.

Na końcu warto jeszcze zauważyć, że w przypadku opisywanej formy opodatkowania przenikają się w pewien sposób dwa różne rozwiązania prawne to znaczy świeckie prawo podatkowe oraz prawo kościelne. Efektem tego jest jak się wydaje zastosowanie przez świeckiego Ustawodawcę takich konstrukcji prawnych, które niekiedy stoją w sprzeczności z prawem kościelnym, przykładem może być poruszony w artykule problem opłaty.

STRESZCZENIE

Artykuł porusza problem ryczałtowego podatku dochodowego, który opłacany jest przez osoby duchowne od przychodów osiąganych w związku z wykonywaniem przez nie działalności duszpasterskiej lub posługi religijnej. Opracowanie to w możliwie szeroki sposób porusza wszelkie zagadnienia związane z tą szczególną formą opodatkowania począwszy od informacji wstępnych poprzez stawki podatkowe skończywszy na zrzeczeniu się przez osobę duchowną wskazanej uprzednio formy opodatkowania.

SUMMARY

Tassazione forfettaria delle persone ecclesiastiche.

L'articolo solleva il problema dell'imposta forfettaria, che viene pagata dai membri di clero per il reddito realizzato in relazione all'attività pastorale oppure alle funzioni religiose, eseguiti da loro. La presente elaborazione, in modo possibile ampio, affronta ogni questione legata a sudetta forma di tassazione particolare; partendo dalle informazioni iniziali come aliquota d'imposta e concludendo con la rinuncia, da parte di un membro di clero, ad una forma di tassazione indicata precedentemente.

FLAT-RATE TAXATION OF THE CLERGY

The article discusses the question of flat-rate income tax which is paid by members of the clergy from revenues received in connection with the exercise of their pastoral duties or religious service. This study, to a large extent, raises all the issues associated with this particular form of taxation from the preliminary information through tax rates to the waiver of the form of taxation which was declared previously by a cleric.

BIBLIOGRAFIA

Pozycje książkowe:

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Bartosiewicz A., R. Kubacki, *Leksykon ryczałtu*, Unimex, Wrocław 2011.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Prawo podatkowe część szczególna*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa, Toruń 2001.
- Doroszowski W. (red.), *Słownik języka polskiego T V*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1963.

- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Heinze K., *Księga przychodów i rozchodów wszystko co musisz wiedzieć o rozliczeniu działalności gospodarczej*, Wydawnictwo Helion, Gliwice 2012.
- Karłowicz J., Kryński A., Niedźwiedzki W., *Słownik języka polskiego T I*, Państwowy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1952.
- Kubacki R., *Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych*, Unimex, Wrocław 2012.
- Kulicki J., Krawczyk A., Sokół P., *Leksykon podatkowy*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1998.
- Patyk J., *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, Dom Organizatora, Toruń 2008.
- Praca Zbiorowa, *Encyklopedia Chrześcijaństwa historia i współczesność 2000 lat nadziei*, Kielce 2000.
- Etel L., Sitniewski P., *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2002.

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; Dz. U. z 1998 r. Nr 144 poz. 930 ze zmianami.
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 roku o gwarancjach wolności sumienia i wyznania tekst jednolity; Dz. U. z 2005 r. Nr. 231, poz. 1965 ze zmianami.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny; Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zmianami.
- Codex Iuris Canonici. Auctoritate Joannis Pauli pp II promulgatus. Kodeks Prawa Kanonicznego. Przekład zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu, Pallotinum, Warszawa 1984.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 września 2000 r. III SA 1411/00, LEX nr 47198.

Netografia:

- <http://www.racjonalista.pl>
<http://ksiegowosc.infor.pl>

Inne:

- Karta informacyjna K-008/1 I Urząd Skarbowy w Radomiu.
- Poradnik Zakładu Ubezpieczeń Społecznych ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne osób duchownych.