

[ ARTYKUŁ RECENZOWANY ]

## Miejsce wyznaniowych osób prawnych w systemie organizacji pożytku publicznego

## The place of faith-based legal persons in the public benefit organizations' system

DOI: 10.26368/17332265-58-2-2022-3

**IWONA DWORSKA**

iwona.dworska@outlook.com

**SŁOWA KLUCZOWE**

działalność pożytku publicznego, wyznaniowe osoby prawne, organizacje pożytku publicznego, działalność gospodarcza

**KEYWORDS**

public benefit activities, faith-based legal persons, public benefit organizations, economic activities

**ABSTRAKT**

Wyznaniowe osoby prawne przez uczestnictwo w realizacji zadań w sferze pożytku publicznego wnoszą znaczny wkład w urzeczywistnianie dobra publicznego. Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, choć nie kwalifikuje tych podmiotów jako organizacji pozarządowych, otwiera im drogę do korzystania z takich samych uprawnień, jakie są udziałem organizacji pozarządowych. Uwzględniając szczególną misję wyznaniowych osób prawnych, ustawodawca zastosował adekwatne do ich statusu konstrukcje prawne, odróżniające je od organizacji pozarządowych. Celem artykułu jest analiza odmiennych uregulowań prawnych mających zastosowanie do wyznaniowych osób prawnych. Zagadnienie ma duże znaczenie z perspektywy stosowania prawa, szczególnie przez organy administracji państwowej, samorządy, sądy rejestrowe, jak również same wyznaniowe osoby prawne.

**ABSTRACT**

By participating in the performance of public benefit tasks, faith-based legal persons make a significant contribution to the realization of the public good. The Act on Public Benefit and Volunteer Work, although it does not qualify these entities as non-governmental organizations, opens the way for them to exercise the same rights as non-governmental organizations. Taking into consideration the special mission of faith-based legal persons, the legislator applied legal structures adequate to their status, distinguishing them from non-governmental organizations. The aim of the article is to analyze the different legal regulations applicable to faith-based legal persons. The issue is of great importance from the perspective of applying the law, especially by state administration bodies, local governments, registry courts, as well as faith-based legal persons themselves.

Dynamiczny rozwój organizacji pożytku publicznego zapoczątkowała w 1989 roku transformacja ustrojowa, która objęła niemal wszystkie dziedziny życia i funkcjonowania państwa. Reaktywowanie samorządu terytorialnego oraz przesunięcie kompetencji i zadań państwa na lokalne społeczności

przyczyniły się do uaktywnienia dynamiki i potencjału organizacji pozarządowych, inicjując współpracę tych podmiotów z instytucjami publicznymi w realizacji zadań należących do kompetencji państwa. Prawną konsekwencją i pilną potrzebą stała się konieczność prawnego unormowania sfery działalności pożytku publicznego i wolontariatu.

Działalnością pożytku publicznego jest ta część działań człowieka, która mieści się w sferze zadań publicznych (Blicharz 2012, s. 45), jest realizowana w poczuciu misji pełnionej w imię wartości lub społecznie użytecznych celów, które nie zawsze są tożsame czy zbieżne z interesami partykularnymi osób zaangażowanych w tę misję (Blicharz, Huchla 2008, s. 32), jest wreszcie aktywnością, która nie jest wyłącznie użyteczna gospodarczo, lecz przydatna z perspektywy interesu ogółu (Izdebski 2003, s. 24), wyłączając cel szkodliwy czy neutralny (Kopyra 2005, s. 33). Katalog działalności pożytku publicznego zawiera art. 4 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Ustawodawca dopuszcza jego rozbudowanie w rozporządzeniach, co z kolei może przysparzać trudności w ujęciu sfery działalności pożytku publicznego w normy prawa ustrojowego i materialnego.

U podstaw aksjologicznych wprowadzenia przepisów Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie leży godność osobowa, znajdująca normatywne odzwierciedlenie w koncepcji praw człowieka przysługujących każdej osobie z samego faktu urodzenia się człowiekiem. Koncepcja ta konkretyzuje się w przepisach międzynarodowych, zwłaszcza w Powszechnej deklaracji praw człowieka, uchwalonej 10 grudnia 1948 roku przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych (<https://libr.sejm.gov.pl>). Tak również ujmuje prawa człowieka polski ustrojodawca, potwierdzając, że człowiek jest podmiotem wszystkich praw bez względu na jego przynależność narodową czy pozycję społeczną (Banaszak 2008, s. 450). Jest to także przedmiot szczególnej troski Kościoła, który dostrzega w ubogim i potrzebującym cierpiące oblicze Chrystusa (Jan Paweł II 1995, s. 90). Człowiek - jak nauczał papież Jan Paweł II - „jest pierwszą drogą, po której winien kroczyć Kościół w wypełnianiu swojego posłannictwa” (<https://www.vatican.va>). Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 25 ust. 3 podkreśla zasadę współpracy między państwem a Kościołami i związkami wyznaniowymi dla dobra człowieka i dobra wspólnego, wzmacniając przyznaną Kościołom i związkom wyznaniowym legitymację prawną do prowadzenia działalności pożytku publicznego, także w formie instytucjonalnej (art. 19 Ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania), po spełnieniu podstawowego warunku prowadzenia działalności pożytku publicznego jako działalności statutowej. Spełnienie tego warunku, jak się okazuje, nie jest oczywiste i z uwagi na różnorodną strukturę organizacyjną podmiotów wyznaniowych może przysporzyć trudności.

Celem niniejszego artykułu jest analiza tych norm prawnych Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, które regulują sferę działalności wyznaniowych osób prawnych. Szczególnie zakreślone zostały odmienne uwarunkowania dotyczące tych podmiotów, ma to bowiem duże znaczenie w kształtowaniu ich pozycji prawnej w relacjach z organami administracji państwowej i samorządowej oraz z sądami rejestrowymi.

### **Zakres podmiotowy ustawy**

Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie precyzuje w art. 3 krąg podmiotów uprawnionych do prowadzenia działalności pożytku publicznego. Są nimi przede wszystkim organizacje pozarządowe (art. 3 ust. 2) spełniające kryterium podmiotowe, to znaczy nie są jednostkami państwowymi lub samorządowymi oraz nie są prowadzącymi działalność w celu osiągnięcia zysku osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, którym ustawa przyznaje zdolność prawną. Do organizacji pozarządowych zaliczać się będą fundacje, w tym również ustanowione przez kościelne osoby prawne. Organizacjami pozarządowymi będą także stowarzyszenia, w tym stowarzyszenia w jakikolwiek sposób powiązane są z osobami kościelnymi.

Prawo do prowadzenia działalności pożytku publicznego mają także inne podmioty niebędące organizacjami pozarządowymi (art. 3 ust. 3), w tym osoby prawne i ich jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła katolickiego oraz - na zasadzie równouprawnienia - inne Kościoły i związki wyznaniowe na mocy ustaw partykularnych, pod warunkiem że ich cele statutowe obejmują prowadzenie działalności pożytku publicznego. Poza wspomnianymi powyżej istnieje wiele innych kościelnych osób prawnych, które swoją podmiotowość prawną nabyły na podstawie Ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania. Szczegółowy wykaz Kościołów i związków wyznaniowych dostępny jest na stronie internetowej Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji (<https://www.gov.pl/web/mswia/relacje-panstwa-z-kosciolami>).

Podstawę wpisu do rejestru Kościołów i związków wyznaniowych stanowią dokumenty złożone do akt rejestrowych. Jednostki organizacyjne Kościołów i związków wyznaniowych nabywają osobowość prawną na gruncie prawa polskiego z chwilą powiadomienia właściwego organu administracji państwowej o utworzeniu osoby prawnej (Obwieszczenie MSZ 2014), powiadomienie to ma charakter konstytutywny. Odmienne skutki prawne wywołuje powiadomienie o powołaniu danej osoby na funkcję organu kościelnej osoby prawnej. Jako czynność prawna o charakterze deklaratoryjnym potwierdza jedynie zaistniały stan prawny i nie stanowi warunku koniecznego uznania osoby za reprezentanta kościelnej osoby prawnej. Jest to konsekwencja

uznania przez państwo swobody Kościołów i związków wyznaniowych w obsadzaniu stanowisk kościelnych (Wyrok NSA, II GSK 1974/15). Szanując autonomię Kościołów i związków wyznaniowych, przepisy ustaw określają organy kościelnych osób prawnych, ale nie wskazują zakresu ich kompetencji, które należy wywodzić każdorazowo z zapisów statutu oraz prawa wewnętrznego danego Kościoła (Uchwała SN, III CZP 122/08), powstanie, istnienie oraz struktura wewnętrzna Kościoła są bowiem niezależne od woli prawodawcy państwowego (Wyrok SN, IV CKN 88/00). Inne niż określone w ustawach partykularnych jednostki organizacyjne Kościołów i związków wyznaniowych mogą uzyskać osobowość prawną na mocy rozporządzenia wydanego przez ministra właściwego do spraw wyznań.

Warto w tym miejscu podkreślić, że warunkiem *sine qua non* nabycia przez wyznaniową jednostkę organizacyjną osobowości prawnej prawa polskiego jest uprzednie nadanie jej osobowości kanonicznoprawnej, co oznacza utworzenie takiego podmiotu przez właściwe władze kościelne na podstawie przepisów własnych, szczególnie kanonów prawa kanonicznego oraz statutów własnych Kościoła lub związku wyznaniowego. Nabycie osobowości kanonicznoprawnej jest zatem zawsze pierwotne w stosunku do uznania osobowości prawnej prawa polskiego.

### **Miejsce wyznaniowych osób prawnych w sektorze pożytku publicznego**

#### Wyodrębnienie podmiotów kościelnych

Ustawodawca nie uznał podmiotów kościelnych za organizacje pozarządowe, przyznał im jednak podobne - ale nie tożsame - uprawnienia do podejmowania działań w sferze pożytku publicznego, wskazując jednocześnie, w jakim zakresie mają do nich zastosowanie przepisy ustawy (Izdebski 2003, s. 33). Wyodrębnienie to można uznać bądź jako celowe działanie ustawodawcy dążącego do wyraźnego rozróżnienia organizacji kościelnych od organizacji pozarządowych (Blicharz, Huchla 2008, s. 43), bądź jako przesłankę rozszerzenia pojęcia organizacji pozarządowej o podmioty wyznaniowe (Plisiecki 2013, s. 164). Wydaje się uzasadnione opowiedzenie się za pierwszym stanowiskiem. Należy przyjąć, że podmioty wyznaniowe mogą być zrównane funkcjonalnie z organizacjami pozarządowymi po spełnieniu kryterium prowadzenia działalności pożytku publicznego, to znaczy pod warunkiem prowadzenia działalności statutowej wykraczającej poza sferę kultu religijnego (Staszczuk 2013, s. 17). Chodzi tutaj o działalność rzeczywiście wykonywaną, jak również znajdującą stosowne odzwierciedlenie w statutach danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, a także w innych aktach prawa wewnętrznego, nie zaś w statutach całego Kościoła czy związku wyznaniowego (Kowal 2003, s. 36).

Kościelne podmioty uprawnione do prowadzenia działalności pożytku publicznego w rozumieniu ustawy - na przykładzie Kościoła katolickiego

Analizując miejsce jednostek organizacyjnych Kościoła katolickiego w systemie pożytku publicznego, musimy uświadomić sobie, że nie są one jednorodne. Różnice wynikają z odmiennej sytuacji kanoniczoprawnej, szczególnie w zakresie obowiązku posiadania statutów oraz obszarów wykonywanej działalności statutowej. Stosując pewne uproszczenia, można wyłonić spośród nich trzy główne grupy: instytuty życia konsekrowanego, parafie oraz publiczne stowarzyszenia kościelne, z których każda ma swoją specyfikę funkcjonowania.

Instytuty życia konsekrowanego i ich osoby prawne mają prawo własne stosownie do przepisów prawa kanonicznego. Fundamentalnym dokumentem konstytuującym ich powstanie są konstytucje uchwalane przez kapitułę instytutu i aprobowane przez właściwą władzę kościelną. Konkretyzują one misję danego instytutu pełnioną w Kościele i w społeczeństwie, stanowiąc o jego specyfice, są jednocześnie podstawą nabycia przez nie osobowości kanoniczoprawnej (kan. 11 Kodeksu prawa kanonicznego). Ich prawo własne reguluje między innymi takie kwestie, jak sposób zarządzania, zakres kompetencji, zasady powoływania przełożonych, podejmowania decyzji, działania apostołskie, sposób tworzenia w ramach własnej struktury osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych.

Parafia jest erygowana przez biskupa diecezjalnego i z mocy prawa nabywa kanoniczną osobowość prawną. W przeciwieństwie do innych podmiotów prawa kanonicznego, na przykład stowarzyszeń wiernych, wspomnianych wyżej instytutów życia konsekrowanego, uniwersytetów katolickich, sanktuariów, Konferencji Episkopatu Polski, ogłoszenie statutu nie stanowi warunku *sine qua non* ich powołania czy uzyskania przez nie osobowości prawnej. Na tym tle napotyka się problem w określeniu zakresu działalności statutowej parafii, co z kolei wprost przekłada się na trudności w ustaleniu, czy parafia wykonuje działalność mieszczącą się w sferze pożytku publicznego. Pierwszą, najważniejszą i jedyną kanoniczną funkcją parafii jest sprawowanie kultu i działalność duszpasterska (Pawluk 2010, s. 233-244). Ma to ogromne znaczenie, gdyż, jak można łatwo wywieść, nie znajdziemy w dokumentach konstytuujących jej powstanie prowadzenia działalności pożytku publicznego. Oznacza to, że nie spełnia podstawowej przesłanki do uznania jej za podmiot określony w art. 3 ust. 3 pkt 1 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Staszczuk 2013; Płonka-Bielenin 2010, s. 45). Warto podkreślić, że przepisy prawa kanonicznego nie zabraniają nadawania statutu parafiom prowadzącym obok działalności duszpasterskiej także działalność pożytku publicznego. Parafia mająca statut zawierający stosowne zapisy określające jej działalność wykraczającą poza

sferę kultu religijnego i duszpasterstwo może być zaliczona do podmiotów określonych w art. 3 ust. 3 pkt 1 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.

Trzecią grupę podmiotów stanowią publiczne stowarzyszenia kościelne, niebędące instytucjami terytorialnymi ani personalnymi, nabywające osobowość prawną na mocy rozporządzenia wydanego przez ministra właściwego do spraw wyznań na podstawie art. 10 Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Wniosek o rejestrację składany jest przez kościelną osobę prawną będącą organem założycielskim za pośrednictwem Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski, przy czym obligatoryjnymi załącznikami do wniosku są uwierzytelnione kopie dekretu oraz statutu (szerzej - *Instrukcja dotycząca zakresu i sposobu uzyskania osobowości prawnej przez instytucje kościelne na podstawie prawa polskiego*, <https://www.gov.pl>). Posiadanie statutu pozwala na prostą wykładnię zakresu działalności statutowej tych podmiotów, a w konsekwencji uznanie ich - lub nieuznanie - za podlegające przepisom art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy, czyli działające w sferze pożytku publicznego.

Jednocześnie warto w tym miejscu podkreślić, że ustanowione przez kościelne osoby prawne odrębne podmioty mające osobowość prawną, na przykład fundacje, będą podlegać przepisom ogólnym, ponieważ ich działalności nie regulują przepisy Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Ustawy o stosunku Państwa do innych Kościołów i związków wyznaniowych oraz Ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania. Nabywają one osobowość prawną po rejestracji w sądzie rejestrowym i podlegają reżimowi Ustawy o fundacjach. Jeżeli w katalogu zadań statutowych tych podmiotów znajdzie się działalność religijna, nie będą one mogły nabyć statusu organizacji pożytku publicznego.

### **Odmienne unormowania dotyczące podmiotów wyznaniowych**

#### Wyznaniowe osoby prawne jako przedsiębiorcy

Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie stanowi, że co do zasady działalność pożytku publicznego nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu Prawa przedsiębiorców, nie zabrania jednak prowadzenia działalności zarobkowej. Wymaga to złożenia stosownego wniosku o rejestrację podmiotu w rejestrze przedsiębiorców. Działalność zarobkowa może być sposobem osiągnięcia celów statutowych organizacji, wówczas przedmiot działalności gospodarczej jest merytorycznie powiązany z jej celami statutowymi. Nic jednak nie stoi na przeszkodzie, aby działalność gospodarcza nie była skorelowana ze statutowymi celami i stanowiła jedynie źródło ich finansowania. (Dominowska 2017, s. 168). Poza powyższym ustawodawca przewidział sytuację, w których w toku kontroli organ nadzorczy

uzna odpłatną działalność statutową za gospodarczą. Zaktualizuje się to wtedy, gdy wynagrodzenie osoby fizycznej zatrudnionej przy wykonywaniu odpłatnej działalności pożytku publicznego przekroczy trzykrotność średniego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw lub gdy pobierane wynagrodzenie z odpłatnej działalności statutowej jest wyższe niż to, które wynika z kalkulacji bezpośrednich kosztów tej działalności (Wyrok WSA, I SA/Bk 346/05), czyli organizacja osiągnie dochód odpłatnej działalności statutowej. Organ nadzorczy wezwie wówczas organizację do złożenia wniosku o wpis do rejestru przedsiębiorców. Warto podkreślić, że jeśli statut organizacji nie przyznaje jej legitymacji do podjęcia działalności gospodarczej, stanowi to istotną przeszkodę w jej funkcjonowaniu jako przedsiębiorcy (Kępa, Podgórska-Rykała 2020, s. 37).

Obowiązkowemu wpisowi do rejestru przedsiębiorców nie podlegają występujące w roli przedsiębiorcy wyznaniowe osoby prawne i ich jednostki organizacyjne (Komierzyńska-Orlińska 2019, s. 225), przepis art. 9 ust. 1a nie ma do nich zastosowania. Wyznaniowe osoby prawne podlegają wpisowi do rejestru Kościołów i związków wyznaniowych, który w przeciwieństwie do rejestru przedsiębiorców nie jest rejestrem publicznym, co może wywoływać istotne utrudnienia w weryfikacji podmiotów oraz osób stanowiących ich organy. Zdaniem niektórych autorów, może się to okazać czynnikiem negatywnym dla bezpieczeństwa i pewności obrotu gospodarczego (Pietraszewski, Tyrakowska 2011 s. 264-265; Rakoczy 2008, art. 10).

#### Wyznaniowe osoby prawne jako organizacje pożytku publicznego

Ustawa nadaje organizacjom kościelnym status szczególny wśród innych organizacji pożytku publicznego (Blicharz, Huchla 2008, art. 3). Nie jest celem niniejszego artykułu zidentyfikowanie przyczyn charakterystycznego podejścia ustawodawcy, dopuszczającego uznanie za organizacje pożytku publicznego podmiotów niebędących organizacjami pozarządowymi w rozumieniu Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Plisiecki 2013, s. 164), lecz wskazanie ich odmiennej sytuacji prawnej. Jak wynika z przepisu art. 20, wyznaniowe osoby prawne, choć nie mieszczą się w definicji organizacji pozarządowej i nie podlegają obowiązkowi rejestracyjnemu w Krajowym Rejestrze Sądowym, mogą dobrowolnie ubiegać się o wpis w celu uzyskania statusu organizacji pożytku publicznego. W dalszych rozważaniach wskazane zostały ustawowe wyłączenia dotyczące organizacji kościelnych mających status organizacji pożytku publicznego, które są konsekwencją uznania przez ustawodawcę odmiennych uwarunkowań ich funkcjonowania oraz celów ich powstania.

Organizacje pozarządowe i podmioty, o których mowa w art. 3 ust. 3 pkt 1 i pkt 4, zamierzające nabyć lub utrzymać status organizacji pożytku



publicznego, mogą prowadzić działalność gospodarczą wyłącznie jako akcesoryjną w stosunku do działalności pożytku publicznego, przy czym cały z niej dochód są zobowiązane przeznaczyć na finansowanie celów statutowych (Postanowienie SN, I CKN 886/98). Pojęcie działalności dodatkowej nie zostało ustawowo zdefiniowane. Doktryna opiera się na kryterium przychodowym, uznając za działalność akcesoryjną tę, z której przychody stanowią mniejszość wszystkich przychodów organizacji. Nie budzi wątpliwości, że działalnością podstawową przeważającą będzie zawsze osiągnięcie celów statutowych jako aktywność nadrzędna (Blicharz 2012, art. 20). Osiągnięcie dochodu w jednym przedmiocie aktywności podmiotu oznacza, że wyłącznie ta działalność uznana zostanie za zarobkową, co nie jest jednoznaczne z uznaniem pozostałej odpłatnej działalności pożytku publicznego za gospodarczą (Staszczuk 2022, art. 20). Oczywiście jest także, że nieodpłatna działalność statutowa nigdy nie spełni kryterium uznania jej za działalność gospodarczą. Drugim warunkiem utrzymania statusu organizacji pożytku publicznego jest przeznaczenie nadwyżki przychodu nad kosztami na działalność statutową. Oznacza to, że cele zarobkowe, mając charakter pomocniczy, służą jako źródło finansowania działalności podstawowej i nie mogą stać się nadrzędnymi w stosunku do działalności statutowej, co wyklucza prowadzenie działalności gospodarczej jako wyłączny cel organizacji pożytku publicznego (Dominowska 2017, s. 107).

Do wyznaniowych osób prawnych ma zastosowanie obowiązek przeznaczenia na finansowanie celów pożytku publicznego dodatkowego wyniku finansowego osiągniętego wyłącznie na działalności pożytku publicznego. Pozostałymi dochodami, przykładowo z działalności związanej z kultem, mogą dysponować według własnego uznania, co bez wątpienia zasługuje na aprobatę.

Artykuł 10 Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie stanowi, że prowadzenie przez organizacje pozarządowe oraz podmioty wymienione w art. 3 ust. 3 pkt 2-4 nieodpłatnej działalności pożytku publicznego, odpłatnej działalności pożytku publicznego lub działalności gospodarczej wymagają rachunkowego wyodrębnienia tych form działalności w taki sposób, by dla każdej z nich odrębnie możliwe było przyporządkowanie źródeł przychodów, ustalenie miejsc ponoszenia kosztów oraz powstawania zysku lub straty. Konsekwencją zaniechania tego obowiązku może być utrata uprawnień nabytych na mocy ustawy (Staszczuk 2013, art. 10), jest to weryfikowane przez sąd rejestrowy. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie wyjaśnia precyzyjnie, w jaki sposób powinno być dokonane wyodrębnienie rachunkowe poszczególnych rodzajów działalności. Do obowiązku podatnika należy takie wyodrębnienie w księgach rachunkowych, by możliwe było zidentyfikowanie kosztów odpowiadających poszczególnym

kategoriom (Pismo dyrektora KIS 2019). Rozporządzenie w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego wskazuje koszty i odpowiadające im przychody z tytułu prowadzenia działalności nieodpłatnej pożytku publicznego, działalności odpłatnej pożytku publicznego, działalności gospodarczej, koszty administracyjne, finansowe i pozostałe. Aby pozyskać niezbędne dane finansowe, wskazane jest uwzględnienie w zakładowym planie kont wariantu kalkulacyjnego lub porównawczo-kalkulacyjnego rachunku zysków i strat z odpowiednio rozbudowaną strukturą kont analitycznych (Nadolna, Rydzewska 2021, s. 80 i n.).

Do wyznaniowych osób prawnych i ich jednostek organizacyjnych zastosowanie będzie miał przepis art. 21 pkt 1, który obliguje je do wyodrębnienia rachunkowego działalności dotyczącej wyłącznie pożytku publicznego (odpłatnej i nieodpłatnej), wyłączając z niego inne aktywności, na przykład związane z kultem religijnym. Istotne jest przy tym uwzględnienie, zgodnie z art. 2 ust. 4 Ustawy o rachunkowości, przepisów wewnętrznych tych osób prawnych. Wyodrębnienie organizacyjne ma umożliwić łatwe i wiarygodne zidentyfikowanie zakresu działalności pożytku publicznego. Może się to dokonać na przykład przez utworzenie odrębnej jednostki organizacyjnej w celu prowadzenia działalności pożytku publicznego (Blicharz 2012, art. 31). W wypadku osób prawnych Kościoła katolickiego może to nastąpić na mocy art. 12 Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej i dotyczyć takich form aktywności, jak „kościelne wydawnictwa, zakłady wytwórcze, usługowe i handlowe, zakłady charytatywno-opiekuńcze, szkoły i inne placówki oświatowo-wychowawcze”. Powstanie jednostki organizacyjnej musi dokonać się w zgodzie z przepisami wewnętrznymi Kościoła lub związku wyznaniowego, za aprobatą kompetentnej władzy kościelnej (Warchałowski 2015, pkt 3.2). Wyodrębniona w ten sposób jednostka organizacyjna nie ma osobowości prawnej, lecz korzysta z podmiotowości prawnej kościelnej osoby prawnej, która ją powołała. Nie została ona wyposażona przez ustawę w zdolność prawną, o której mowa w art. 33<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego (Rakoczy 2008, art. 12). Będąc jednostką systemu oświaty, pomocy społecznej czy pieczy zastępczej, wykonuje zadania z zakresu administracji publicznej o charakterze władczym, korzysta zatem z podmiotowości publicznoprawnej i podlega kognicji sądów administracyjnych (por. Wyrok WSA, IV SA/Wa 1716/15; Rakoczy 2008, art. 12). Jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej może być pracodawcą i jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych może być stroną w postępowaniu podatkowym, a w sprawach z zakresu pracy dysponuje zdolnością sądową i procesową na mocy art. 460 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego (Walencik 2021, s. 313). W podobny sposób, na podstawie art. 12

Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, może być wyodrębniona organizacyjnie działalność gospodarcza prowadzona przez wyznaniowe osoby prawne - jej ewidencja rachunkowa będzie prowadzona w reżimie Ustawy o rachunkowości.

Artykuł 21 pkt 2 ustawy dotyczy przekazania w całości nadwyżki przychodów nad kosztami na prowadzenie działalności pożytku publicznego i odwołuje się do dyspozycji zawartej w art. 20 ust. 3 ustawy. Przytoczona norma prawna modyfikuje sytuację wyznaniowych osób prawnych, aktualizując w stosunku do nich obowiązek przekazania na działalność pożytku publicznego dochodu uzyskanego wyłącznie z tej działalności, pomijając dochód wypracowany w innych sferach jej aktywności. Powyższe różnicuje je od pozostałych podmiotów, które chcąc utrzymać status organizacji pożytku publicznego, są zobowiązane do przekazania na cele statutowe nadwyżki przychodów nad kosztami uzyskanych z całej ich działalności, w tym dochodu z działalności gospodarczej (Nadolna, Rydzewska 2021, s. 272). Stanowi to konsekwencję uznania przez ustawodawcę, że organizacje kościelne obok celów statutowych w sferze pożytku publicznego osiągają także inne swoje cele statutowe.

Za organizację pożytku publicznego w myśl art. 20 ust. 1 pkt 4 ustawy może być uznany podmiot, który przy spełnieniu pozostałych ustawowych warunków „ma statutowy kolegialny organ nadzoru, odrębny od organu zarządzającego i niepodlegający mu w zakresie kontroli wewnętrznej”. Kompetencje organu nadzoru są uprawnieniem do władczej ingerencji w sferę podmiotu nadzorowanego, obejmującym ocenę i wpływ na zmianę stanu faktycznego, z możliwością bezpośredniej ingerencji w podejmowaną aktywność oraz wdrażania działań korygujących, szczególnie w celu zapewnienia legalności funkcjonowania podmiotu (Strzyczkowski 2011, s. 166). Działania te powinny stanowić przestrzeń spotkania z jednej strony niezależności i samodzielności przynależnych podmiotowi nadzorowanemu, z drugiej zaś - potrzeby zagwarantowania poszanowania pewnych wartości istotnych dla dobra ogółu (Jaroszyński 2015, s. 201). Ustanowienie niezależnego, różnego od zarządzającego organu nadzoru kolegialnego powinno być standardem w organizacjach pożytku publicznego, także w organizacjach kościelnych. Ustawodawca jednak, szanując pewną autonomię wyznaniowych osób prawnych, przewidział odstępstwo od zapisów ogólnych, sankcjonując taki stan faktyczny, w którym ich statuty inaczej określają sposób sprawowania nadzoru, na przykład jednoosobowo przez prawowitego przełożonego.

Z uprawnieniem do nabycia statusu organizacji pożytku publicznego ustawodawca związał obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości rocznych sprawozdań merytorycznych i finansowych z całości kształtu działalności organizacji (art. 23). Wyznaniowym osobom prawnym

przyznano możliwość zawężenia zakresu sprawozdawczości do działalności pożytku publicznego. Wynika to z przytoczonych powyżej przepisów obli- gujących je do wyodrębnienia organizacyjnego i rachunkowego działalności pożytku publicznego oraz ze zobowiązania przekazania na działalność statutową dochodów pochodzących wyłącznie z tej działalności, a nie na przykład z ofiar na cele kultu religijnego. W takim stanie rzeczy niezasadne byłoby żądanie sporządzania i publikowania sprawozdań z całej działalności statutowej organizacji kościelnych.

\*\*\*

Ustawodawca objął przepisami Ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie wyznaniowe osoby prawne, w których cele statutowe wpi- suje się prowadzenie działalności pożytku publicznego. Przepisy ustawy, zbli- żając ich sytuację prawną do organizacji pozarządowych i innych uprawnio- nych podmiotów, różnicują je w zakresie obowiązku rejestracji działalności gospodarczej, wyodrębnienia organizacyjnego, przekazywania dochodów na prowadzenie działalności pożytku publicznego, sporządzania i publiko- wania sprawozdawczości merytorycznej i finansowej czy zasad organizacji i sprawowania nadzoru. Wprowadzenie tego rozróżnienia jest uzasadnione i korzystne dla wyznaniowych osób prawnych. Wynika ono z uznania przez ustawodawcę autonomii Kościoła i związków wyznaniowych w kreowaniu własnej struktury organizacyjnej, jak również z faktu, że pierwotnym i pod- stawowym celem wyznaniowych osób prawnych jest działalność związana z kultem i duszpasterstwem. Drugą równie ważną ich rolą jest „posługa miło- ści”, która dokonuje się przez intensywne zaangażowanie wśród najbardziej potrzebujących, dzieci i młodzieży, osób starszych i chorych. W takim stanie faktycznym kluczowe było stworzenie tym organizacjom warunków praw- nych umożliwiających wypełnianie ich zadań we współpracy z organami admi- nistracji państwowej. Prawne usankcjonowanie tych aktywności niewątpli- wie przyczyniło się do zwiększenia stabilności sektora pożytku publicznego, w tym działalności prowadzonej przez wyznaniowe osoby prawne, a przede wszystkim bezpieczeństwa osób, którym przez swoje działania zapewnia on opiekę i wsparcie.

#### BIBLIOGRAFIA

- Banaszak, Bogusław. 2008. *Prawo konstytucyjne*. Warszawa: C.H. Beck.
- Blicharz, Jolanta, Huchla, Andrzej. 2008. *Komentarz do ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*. Warszawa-Kraków: Wolters Kluwer Polska.
- Blicharz, Jolanta. 2012. *Komentarz do ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie*, [w:] *Ustawa o działalności pożytku publicznego i wolontariacie. Ustawa o spółdzielniach socjalnych. Komentarz*, Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business.
- Dominowska, Joanna. 2017. *Prowadzenie działalności gospodarczej przez fundacje. Studium prawne*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

- Izdebski, Hubert. 2003. *Komentarz do ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie*. Warszawa: Ministerstwo Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej. Departament Pożytku Publicznego.
- Jan Paweł II. 1995. *Współczesne zadania Kościoła w Polsce*, [w:] Bohdan Bejze (red.), *Religia w życiu społecznym*, t. 20. Warszawa: Wydawnictwo Sióstr Loretanek.
- Jaroszyński, Krzysztof. 2015. *Funkcje administracji gospodarczej*, [w:] Hanna Gronkiewicz-Waltz, Marek Wierzbowski (red.), *Prawo gospodarcze. Zagadnienia administracyjnoprawne*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kępa, Marcin, Podgórska-Rykała Joanna. 2020. *Prawo o fundacjach. Komentarz do ustawy o fundacjach. Działalność fundacji w praktyce. Wzory dokumentów*. Warszawa: C.H. Beck
- Komierzyńska-Orlińska, Eliza. 2019. *Art. 4. Prawo przedsiębiorców*, [w:] Marek Wierzbicki (red.), *Konstytucja biznesu. Komentarz*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business.
- Kopyra, Jerzy. 2005. *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck
- Kowal, Norbert. 2005. *Tworzenie i rejestracja organizacji pożytku publicznego. Komentarz*. Kraków: Zakamycze.
- Nadolna, Bożena, Rydzewska, Marzena. 2021. *Rachunkowość i podatki w organizacjach pozarządowych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Pawluk, Tadeusz. 2010. *Prawo kanoniczne według Kodeksu Jana Pawła II*, t. 2: *Lud Boży, jego nauczanie i uświęcanie*. Olsztyn: Warmińskie Wydawnictwo Diecezjalne.
- Pietraszewski, Mateusz, Tyrakowska, Magdalena. 2011. Status kościelnych osób prawnych jako przedsiębiorców. *Przegląd Prawa i Administracji*, 84: 249-270.
- Plisiecki, Marek. 2013. Instytucje kościelne jako organizacje pożytku publicznego. *Studia z Prawa Wyznaniowego*, 16.
- Płonka-Bielenin, Katarzyna. 2010. Charakter prawny podmiotowości non profit. *Administracja*, 4: 45-70.
- Rakoczy, Bartosz. 2008. *Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Polsce. Komentarz*. Warszawa: Lex a Wolters Kluwer business.
- Staszczuk, Piotr. 2013. *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Staszczuk, Piotr. 2022. *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Strzyczkowski, Kazimierz. 2011. *Prawo gospodarcze publiczne*. Warszawa: Lexis Nexis.
- Walencik, Dariusz. 2021. Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego. Stan de lege lata i postulaty de lege ferenda. *Przegląd Prawa Wyznaniowego*, 13.
- Warchałowski, Krzysztof. 2015. 3.2. *Prowadzenie działalności pożytku publicznego przez wyznaniowe osoby prawne*, [w:] Anna Tarwacka (red.), *Iura et negotia. Księga Jubileuszowa z okazji 15-lecia Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie*. Warszawa: Wolters Kluwer.

#### **AKTY PRAWNE I DOKUMENTY**

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus (25.01.1983). *Acta Apostolicae Sedis*, 75, pars 2, s. 1-324 [tekst polski: *Kodeks Prawa Kanonicznego, przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu Polski, Poznań 1984*].
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r. poz. 1800, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 roku o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r. poz. 1153).
- Ustawa z dnia 17 maja 1989 roku o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 1347, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r. poz. 217, z późn. zm.).

- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 roku o fundacjach (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 2167).
- Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity: Dz.U. z 2022 r. poz. 1327).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku - Kodeks cywilny (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1740, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku - Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r. poz. 735, z późn. zm.).
- Rozporządzenie Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 24 października 2018 roku w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego (Dz.U. z 2018 r. poz. 2061).
- Obwieszczenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 27 listopada 2014 roku (Dz.Ur. MSZ z 2014 r. poz. 30).
- Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2009 roku, sygn. II GSK 706/09, LEX nr 552771.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 30 listopada 2000 roku, sygn. I CKN 886/98, OSNC 2001, nr 6, poz. 91.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 grudnia 2008 roku, sygn. III CZP 122/08, OSNC 2009, nr 7-8, poz. 115.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 2017 roku, sygn. II GSK 1974/15, LEX nr 2380221.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 27 lipca 2000 roku, sygn. IV CKN 88/00, LEX nr 52448.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 22 marca 2006 roku, sygn. I SA/Bk 346/05, LEX nr 251864.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 grudnia 2015 roku, sygn. IV SA/Wa 1716/15, LEX nr 2327008.
- Pismo z dnia 7 lutego 2019 roku wydane przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-3.4010.663.2018.1.MBD, Wyodrębnienie kosztów kwalifikowanych w ewidencji rachunkowej, <http://sip.mf.gov.pl>.

#### ŹRÓDŁA INTERNETOWE

- Instrukcja dotycząca zakresu i sposobu uzyskania osobowości prawnej przez instytucje kościelne na podstawie prawa polskiego, <https://www.gov.pl/web/mswia/relacje-panstwa-z-kosciolami> [dostęp: 3 marca 2022 roku].
- Powszechna deklaracja praw człowieka, Paryż, 10 grudnia 1948 roku, <https://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/onz/1948.html> [dostęp: 19 lutego 2022 roku].
- <https://www.gov.pl/web/mswia/rejestr-kosciolow-i-innych-zwiazkow-wyznaniowych> [dostęp: 3 marca 2022 roku].
- [https://www.vatican.va/content/john-paul-ii/pl/encyclicals/documents/hf\\_jp-ii\\_enc\\_04031979\\_redemptor-hominis.html](https://www.vatican.va/content/john-paul-ii/pl/encyclicals/documents/hf_jp-ii_enc_04031979_redemptor-hominis.html) [dostęp: 3 marca 2022 roku].

Niniejszy tekst jest dostępny na licencji Creative Commons - Uznanie autorstwa - Użycie niekomercyjne - Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowa. Pełna treść licencji jest dostępna na stronie internetowej: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/legalcode.pl>.