

MICHAŁ ZAWIŚLAK

Granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej z udziałem kościelnych osób prawnych. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 stycznia 2025 r., II FSK 501/22

The Limits of Permissible Tax Optimization Involving Church Legal Entities. Gloss to the Resolution of the Supreme Administrative Court of January, 16, 2025, II FSK 501/22

Abstract

The subject of this paper is an analysis of the relevance of tax law principles to the proper application of the income tax exemption of income of a church legal entity for religiously useful purposes. The key question is the extent to which the influence of the linguistic interpretation of tax laws on the activities of church legal entities reaches. The issue under discussion has not received commentary and has not been the subject of scholarly reflection. The article also addresses the problem of limiting aggressive tax optimization involving church legal entities. The article points out the need to change the system of tax reliefs and preferences provided for religious associations.

KEYWORDS: tax relief, donation, church charity and welfare activities, church legal entity, general rules of tax law, religious organisation

SŁOWA KLUCZOWE: ulga podatkowa, darowizna, działalność charytatywno-opiekuńcza, kościelna osoba prawna, zasady prawa podatkowego, związek wyznaniowy

MICHAŁ ZAWIŚLAK – doktor, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II,
ORCID – 0000-0002-0824-5489, e-mail: lexis@kul.pl

1 | Wprowadzenie

Powszechnie przyjmuje się, że głównym źródłem finansowania związków wyznaniowych w Polsce jest ofiarność wiernych^[1]. Podstawą otrzymywania darowizn przez kościelne osoby prawne są przepisy ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania. Dodać trzeba, że kościelne osoby prawne mogą otrzymywać darowizny z tytułu kultu religijnego, a także z tytułu prowadzenia działalności pożytku publicznego^[2]. Wiele związków wyznaniowych ma także możliwość otrzymywania darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą^[3]. Przy czym

¹ Dariusz Walencik, “Nabywanie dóbr doczesnych przez osoby prawne Kościoła katolickiego w świetle prawa polskiego i prawa kanonicznego,” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 7 (2004): 168 – 169; Tadeusz Stanisławski, “Darowizny na cele kultu religijnego i kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Kontrowersje i nowe rozwiązania,” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 12 (2009): 329; Bartłomiej Pieron, “Finansowanie celów kultu religijnego realizowanego przez kościoły i inne związki wyznaniowe,” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 14 (2011): 148 – 152; Józef Koredczuk, “Ulgi podatkowe z tytułu darowizn jako źródło finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich działalności,” w *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. Paweł Sobczyk i Krzysztof Warchałowski (Warszawa: Wydawnictwo ASPRA, 2013), 265.

² Piotr Stanisławski, “Zwolnienia i ulgi podatkowe jako forma finansowania związków wyznaniowych ze środków publicznych,” w *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce. Die Finanzierung der Religionsgemeinschaften in der Deutschsprachigen Ländern und in Polen*, red. Dariusz Walencik i Marcin Worbs (Opole: Redakcja Wydawnictw Wydziału Teologicznego, 2012) 166; Koredczuk, “Ulgi podatkowe z tytułu darowizn jako źródło finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich działalności,” 268.

³ Zob. art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 1966); art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 544); art. 34 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 509); art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2015 r., poz. 483); art. 27 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 51); art. 28 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2022 r., poz. 2616); art. 33 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 1874); art. 29 ust. 5 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 85); art. 26 ust. 5 ustawy z dnia

ta ostatnia z ww. form finansowego wsparcia działalności kościelnej wzbudza wiele kontrowersji w orzecznictwie sądów administracyjnych^[4] z uwagi na brak limitów dopuszczalnych odliczeń^[5].

Uchwała Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 14 marca 2005 r., FPS 5/04 stanowi istotny punkt odniesienia dla systemu ulg i zwolnień podatkowych przewidzianych dla związków wyznaniowych^[6]. Zgodnie z przyjętą interpretacją przepisy „podatkowe” zawarte w ustawach indywidualnych regulujących stosunek państwa do poszczególnych związków wyznaniowych należy stosować zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*^[7]. Konsekwencją przyjęcia tej zasady jest konieczność zachowania pierwszeństwa przepisów ustaw indywidualnych wobec przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W razie ewentualnej kolizji norm nie ma konieczności spełniania przesłanek przewidzianych w ustawach podatkowych^[8].

20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 47); art. 29 ust. 5 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2015 r., poz. 13); art. 24 ust. 5 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2023 r., poz. 8).

⁴ Aneta Abramowicz, „Ulg podatkowe z tytułu darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą,” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 22 (2019): 201 – 232.

⁵ Grażyna Maruszak, „Darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą w podatku dochodowym od osób fizycznych,” *Roczniki Nauk Prawnych*, nr 2 (2011): 165 – 166; Dariusz Walencik, „Dobrowolna ofiarnność wiernych. Podstawy prawne i rozwiązania praktyczne,” w *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce. Die Finanzierung der Religionsgemeinschaften in der Deutschsprachigen Ländern und in Polen*, red. Dariusz Walencik i Marcin Worbs (Opole: Redakcja Wydawnictw Wydziału Teologicznego, 2012): 100.

⁶ Ryszard Mastalski, „Glosa do uchwały NSA z 14 marca 2005 r., FPS 5/04,” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 2–23, poz. 142 (2005); Paweł Borecki, „Glosa do uchwały NSA z 14 marca 2005 r., FPS 5/04,” *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 2, poz. 119 (2005).

⁷ Stanisławski, „Darowizny na cele kultu religijnego i kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Kontrowersje i nowe rozwiązania,” 216 – 217; Bartosz Rakoczy, *Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2008), 216 – 217.

⁸ Abramowicz, „Ulg podatkowe z tytułu darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą,” 207.

Niniejsze opracowanie będzie miało na celu dokonanie analizy orzecznictwa NSA oraz doktryny prawa podatkowego dotyczącego znaczenia wykładni językowej w odniesieniu do zwolnienia z podatku dochodowego kościelnych osób prawnych. W szczególności rozważania zostaną poświęcone zagadnieniu przeciwdziałania optymalizacji podatkowej przez kościelne osoby prawne. Podstawą do wyprowadzenia wniosków o charakterze generalnym dotyczących całego systemu ulg i preferencji podatkowych przewidzianych dla kościelnych osób prawnych będzie orzeczenie NSA z dnia 16 stycznia 2025 r., II FSK 501/22. Szczegółowej analizie zostaną poddane ustawowe przesłanki konieczne do prawidłowego skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego przez kościelne osoby prawne w kontekście zachowania niezbędnego dystansu pomiędzy działalnością religijną a gospodarczą.

2 | Znaczenie wykładni językowej w prawie podatkowym

Na gruncie prawa podatkowego postulat szczególnej dbałości o precyzję językową ma charakter reguły fundamentalnej. Odwoływał się do niej sam A. Smith:

podatnik musi mieć pewność co do tego, jakie są jego obowiązki, ale też jakie są jego uprawnienia w związku z ustaleniem i zapłatą podatku [...]. Termin płatności, sposób zapłaty, sumę, jaką należy zapłacić [...] wszystko to powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika^{9]}.

W polskim prawie podatkowym wykładni językowej nadaje się szczególne znaczenie ze względu na to, że jest ono częścią prawa publicznego, w którym akcentuje się potrzebę precyzyjnego zdefiniowania granic obowiązków

⁹ Adam Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, tłum. Antoni Prejbisz i Bronisława Jasińska (Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1954), 585.

adresatów norm prawnych wobec państwa^[10]. W krajach europejskich również obowiązuje reguła pierwszeństwa rezultatu wykładni językowej^[11].

Nie ulega wątpliwości, że w systemie polskiego prawa podatkowego nadanie szczególnego znaczenia wykładni językowej jest podyktowane koniecznością realizacji zasady pewności prawa, rozumianej jako ochrona zaufania^[12]. Na uwagę zasługuje fakt, że wykładnia językowa stanowi element praworządności i ogranicza dowolność interpretacyjną^[13]. W literaturze przedmiotu dostrzeżono problem pozajęzykowych reguł wykładni^[14]. W licznych orzeczeniach wskazuje się na dopuszczalność odstępstwa od wykładni językowej przepisu i posiłkowanie się innymi metodami wykładni – logicznej i celowościowej, w szczególności gdy wynik wykładni językowej prowadziłby do wypaczenia treści przepisu^[15]. Panuje zgodność co do tego, że użycie wykładni pozajęzykowej nie powinno w żadnym przypadku pogarszać sytuacji podatnika^[16].

¹⁰ Hanna Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców* (Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2000), 34; Ryszard Sowiński, „Językowa a celowościowa wykładnia przepisów polskiego prawa podatkowego,” w *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd katedr prawa finansowego i podatkowego*, red. Ireneusz Mirek i Tomasz Nowak (Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2012), 440.

¹¹ Marek Zirk-Sadowski, „Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA,” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 2 (2001): 54 – 55.

¹² Tomasz Spyra, *Granice wykładni prawa* (Warszawa: Zakamycze, 2006), 270.

¹³ Sławomira Wronkowska i Zygmunt Ziemiński, *Zarys teorii prawa* (Poznań: Wydawnictwo Ars Boni et aequi, 2001), 167.

¹⁴ Bogumił Brzeziński, „Wykładnia przepisów prawa finansowego,” w *System prawa finansowego*, t. 1, red. Cezary Kosikowski (Warszawa: Wolters Kluwer, 2010), 295.

¹⁵ Uchwała SN z dnia 21 stycznia 2016 r., III SZP 4/15 przywołała wcześniejsze orzecznictwo i poglądy doktryny. Zob. uchwała SN z dnia 8 lutego 2000 r., I KZP 50/99 OSNKW 2000/ 3/ 4/ 24; uchwała SN z dnia 11 stycznia 1999 r., 1 KZP 15/ 98 OSNKW 1999/ 11-12; wyrok SN z dnia 8 kwietnia 2002 r., V KKN 281/00 OSNKW 2002/ 7-8/56; uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 18 października 2001 r., I KZP 22/01 OSNKW 2001/11-12/86. Poglądy doktryny, na które powołał się SN, zostały wyrażone w następujących publikacjach: Sławomira Wronkowska i Zygmunt Ziemiński, *Zarys teorii prawa* (Poznań: Wydawnictwo Ars Boni et aequi, 1997), 165; Lech Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa* (Toruń: Wydawnictwo TNOIK, 1997), 151; Andrzej Redelbach, Sławomira Wronkowska i Zygmunt Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa* (Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1993), 203; Lech Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów: Komentarz* (Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, 2002), 158 – 159.

¹⁶ Brzeziński, „Wykładnia przepisów prawa finansowego,” 295.

Kolejną „żelazną” regułą jest zasada zakazu dokonywania interpretacji rozszerzającej, zawierającej wyjątki od bardziej ogólnych zasad prawnych (*exceptiones non sunt extendendae*), jak i zwężającej^[17]. W przypadku prawa podatkowego regułą taką stosuje się w szczególności do interpretacji przepisów regulujących zwolnienia, ulgi i wyłączenia określonych stanów faktycznych lub prawnych z opodatkowania^[18]. Interpretacja wyjątków, w świetle konstytucyjnej zasady powszechności obowiązku podatkowego, powinna być realizowana przy użyciu reguł wykładni językowej dokonywanej w sposób ścisły (tzw. literalna wykładnia przepisów)^[19].

Według B. Brzezińskiego zasada *interpretatio cessat in claris* ma swoje źródło w derywacyjnej koncepcji wykładni prawa. Z kolei derywacyjna koncepcja wykładni zakłada konieczność używania wszystkich możliwych w danym przypadku rodzajów wykładni do wszystkich przepisów, przy czym poszczególne rodzaje wykładni powinny być wykorzystywane w odpowiedniej kolejności (tzn. wykładnia językowa – systemowa – celowościowa)^[20].

W orzecznictwie panuje przekonanie o aktualności zasady *clara non sunt interpretanda* oraz zasady *interpretatio cessat in claris*, ale na gruncie doktryny prawa podatkowego trwa ożywiona dyskusja nad tym, w jakim zakresie aktualna pozostaje zasada *clara non sunt interpretanda*, a w jakim przy interpretacji tekstu prawnego należy uznawać zasadę *omnia sunt interpretanda*^[21].

Podsumowując, istnieją trzy przesłanki dopuszczalności podważenia rezultatów wykładni językowej. W pierwszej kolejności, gdy wykładnia pozajęzykowa ma na celu zamknięcie luki w prawie. Po drugie, gdy wykładnia językowa prowadzi do absurdalnych wniosków, a po trzecie, gdy wykładnia językowa prowadzi do wyniku sprzecznego z podstawowymi wartościami prawa, w tym w szczególności z wartościami wynikającymi z Konstytucji RP^[22]. W podobnym tonie wypowiedział się NSA w uchwale

¹⁷ Andrzej Malec, „Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym a wykładnia prawa podatkowego,” *Monitor Podatkowy*, nr 2 (2005): 31 – 32.

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2021 r., II FSK 774/19; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2021 r., II FSK 919/21; wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2021 r., II FSK 2333/20; wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2018 r., II FSK 816/16.

¹⁹ Brzeziński, „Wykładnia przepisów prawa finansowego,” 288.

²⁰ Spyra, *Granice wykładni prawa*, 73.

²¹ Krzysztof Płeszka, *Wykładnia rozszerzająca* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2010), 231.

²² Sowiński, „Językowa a celowościowa wykładnia przepisów polskiego prawa podatkowego,” 442.

z dnia 29 listopada 1999 r.^[23] Niektórzy specjaliści z prawa podatkowego wyrażają pogląd o pomocniczości wykładni systemowej i funkcjonalnej przy zachowaniu pierwszeństwa wykładni językowej^[24].

3 | Zwężająca interpretacja przepisów dotycząca ulg i zwolnień

W literaturze wskazuje się, że dominująca praktyka stosowania wykładni zwężającej w odniesieniu do ulg i zwolnień podatkowych może prowadzić do deformacji funkcji tych instytucji. Jak zauważają B. Kuźniacki i R. Krasnodębski, sądy administracyjne i organy podatkowe wykazują tendencję do automatycznego traktowania zwolnień jako wyjątków od zasady powszechności opodatkowania, co skutkuje ścisłą i zwężającą interpretacją tych przepisów, niezależnie od ich celu legislacyjnego czy konstytucyjnych wartości, jak zasada zaufania obywatela do państwa prawa czy pewności prawa. Taka praktyka, według autorów, zagraża stabilności systemu podatkowego i może przyczyniać się do chaosu interpretacyjnego oraz uznaniowości w stosowaniu prawa przez organy władzy publicznej^[25].

W doktrynie prawa podatkowego powstał spór interpretacyjny pojęć „dochód przeznaczony” i „dochód wydatkowany”, występujących w przepisach dotyczących zwolnień podatkowych organizacji pozarządowych. Sądy administracyjne wyraźnie oddzieliły pojęcie wydatkowania bezpośredniego od wydatkowania pośredniego, uznając, że tylko to pierwsze może prowadzić do skutku w postaci spełnienia warunków zwolnienia.

²³ „Dopiero po wyczerpaniu reguł językowych może nastąpić stosowanie pozajęzykowych dyrektyw interpretacyjnych, nakazujących wybrać spośród dopuszczalnych na gruncie reguł znaczeniowych danego języka etnicznego znaczeń tekstu prawnego takie znaczenie zespołu przepisów, przy którym odtworzone na jego podstawie normy miałyby najsilniejsze znaczenie aksjologiczne w przyjmowanym systemie wartości”. Zob. uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/ 99, ONSA 2000 nr 2, poz. 59.

²⁴ Zirk-Sadowski, „Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA,” 54 - 55.

²⁵ Błażej Kuźniacki i Robert Krasnodębski, „Próba uporządkowania chaosu interpretacyjnego wokół zwolnień z opodatkowania dochodów organizacji non profit,” *Przegląd Podatkowy*, nr 4 (2023): 10 - 18.

Takie podejście spotkało się z krytyką przedstawicieli doktryny, zwłaszcza prof. R. Mastalskiego, który akcentuje znaczenie wykładni celowościowej w odniesieniu do przepisów podatkowych. R. Mastalski zwrócił uwagę, że *ratio legis* tych przepisów to realizacja celów społecznych, a więc interpretacja powinna sprzyjać mechanizmom, które te cele wspierają – przy zachowaniu realnego i ostatecznego charakteru wydatkowania dochodu zwolnionego. W jego ocenie pominięcie tego aspektu przez NSA prowadzi do wypaczenia sensu przepisu art. 17 ust. 1e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.) i może godzić w funkcjonowanie organizacji non profit.

Omawiany powyżej spór ujawnia fundamentalny konflikt między wykładnią językową a celowościową w prawie podatkowym. B. Kuźniacki oraz R. Krasnodębski podkreślają znaczenie funkcjonalnego podejścia do przepisów dotyczących zwolnień podatkowych dla organizacji non profit oraz konieczność uwzględnienia celu społecznego przy ich stosowaniu. Sądy administracyjne powinny zachować większą wrażliwość hermeneutyczną, szczególnie w sytuacjach, gdzie literalna interpretacja prowadzi do ograniczenia praw lub utraty sensu instytucji prawnej. Zastosowanie podejścia wyłącznie literalnego, bez analizy funkcji i celu przepisu, prowadzi do błędnych wniosków oraz wypaczenia celu normy prawnej.

4 | Zwolnienie podatkowe dochodów spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne

Opisany powyżej konflikt pomiędzy formalistycznym a funkcjonalnym podejściem do prawa podatkowego, szczególnie w zakresie zwolnień przysługujących organizacjom non profit, dotyczy także zwolnień podatkowych dotyczących kościelnych osób prawnych.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p.^[26] wolne od podatku są dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczony na cele wymienione w pkt 4a lit. b

²⁶ Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.

cytowanej ustawy. Zwolnienie, o którym mowa powyżej, ma charakter warunkowy i nie dotyczy dochodów z tzw. zatrutej drzewa^[27].

Przyjęta przez NSA w wyroku z dnia 16 stycznia 2025 r. wykładnia przepisów wyklucza możliwość korzystania ze zwolnienia podatkowego przez podmioty, które jedynie pośrednio uczestniczą w realizacji celów uprawniających do zastosowania preferencji przewidzianej w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p. Wnioskodawcą jest G. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Ż. Postępowanie dotyczyło wydania interpretacji indywidualnej w związku z poniżej opisanym stanem faktycznym: Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wspólnikami Wnioskodawcy jest pięć innych spółek z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jedynymi udziałowcami Wspólników są kościelne osoby prawne (udziałowcem każdego ze Wspólników jest odrębna kościelna osoba prawna). Wnioskodawca planuje przeznaczyć część dochodu na cele: kultu religijnego, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, charytatywno-opiekuńcze oraz na konserwację zabytków, prowadzenie punktów katechetycznych, inwestycje sakralne w zakresie budowy, rozbudowy i odbudowy kościołów oraz kaplic, adaptację innych budynków na cele sakralne, a także inne inwestycje przeznaczone na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze.

W przedstawionym stanie faktycznym Wnioskodawca uzasadnił swoje stanowisko tym, że w jego spółce jedynymi udziałowcami są kościelne osoby prawne. Wprawdzie kościelne osoby prawne nie są udziałowcami Wnioskodawcy w sposób bezpośredni, niemniej jednak pośrednio (za pośrednictwem Wspólników) posiadają one w kapitale zakładowym Wnioskodawcy 100% udziałów. Kluczowym zagadnieniem było zatem to, czy kościelna osoba prawna, której wspólnikami jest pięć spółek z ograniczoną

²⁷ Zob. art. 17 ust. 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych: „Zwolnienie nie dotyczy: dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego, a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5%, oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami; zwolnieniem objęte są jednak dochody podmiotów, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, uzyskane z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego; dochodów uzyskanych z działalności polegającej na oddaniu środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych do odpłatnego używania na warunkach określonych w art. 17a–17k”.

odpowiedzialnością, niebędących kościelnymi osobami prawnymi, realizuje przesłankę podmiotową zastosowania zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p.

Organ podatkowy (Dyrektor Krajowej Izby Skarbowej) wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe. W uzasadnieniu interpretacji organ podatkowy w ramach wykładni literalnej określił, że zwolnieniem, o jakim mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p. objęte zostały te podmioty, których jedynymi udziałowcami są kościelne osoby prawne i które przeznaczyły osiągnięte dochody na cele preferowane zwolnieniem (ujęte w art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b u.p.d.o.p.). Zatem z tego zwolnienia mogą skorzystać wyłącznie podmioty bezpośrednio zaangażowane w „przedsięwzięcie finansowe”. Organ podatkowy uznał, że Wnioskodawca nie wypełnił przesłanki bezpośredniego zaangażowania w świetle przepisu określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p., ponieważ udziałowcami Wnioskodawcy są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Kluczowe znaczenie ma fakt, że kościelnymi osobami prawnymi są udziałowcy wspólników Wnioskodawcy, a nie udziałowcy Wnioskodawcy. NSA dokonał interpretacji omawianego zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, stwierdzając, że prawo do skorzystania z wyżej omawianego zwolnienia dotyczy wyłącznie podmiotu bezpośrednio zaangażowanego w działalność religijną.

Organ podatkowy w omawianej powyżej sprawie uznał, że przepisy ustanawiające zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego są istotnym wyjątkiem od zasady sprawiedliwości podatkowej – powszechności i równości podatkowej – dlatego muszą być stosowane w sposób ścisły i jakakolwiek wykładnia rozszerzająca w odniesieniu do przepisów dotyczących ww. preferencji podatkowych jest niedopuszczalna.

5 | Wspieranie działalności religijnie użytecznej przez państwo

Celem ustanowienia zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p., z pewnością było zagwarantowanie kościelnej osobie prawnej prowadzącej działalność gospodarczą możliwości przekazania części (całości) swojego dochodu „na cele religijnie użyteczne”. Warto dodać, że ten przepis został uchwalony w 1989 r. w innej niż obecnie rzeczywistości

społeczno-ekonomicznej^[28]. I to właśnie okoliczności historyczne powodują dzisiaj konieczność poddania głębszej refleksji system ulg i preferencji podatkowych przewidzianych dla związków wyznaniowych. Przede wszystkim chodzi o to, aby istniejące ulgi i zwolnienia podatkowe stymulowały działalność religijną^[29]. Wbrew pozorom ten postulat ma szczególne znaczenie w dzisiejszej rzeczywistości, gdy przy okazji wprowadzania tzw. Polskiego Ładu pozbawiono wbrew zasadzie sprawiedliwości społecznej osoby duchowne uprawnienia do odliczania składki zdrowotnej od podatku^[30].

Z pewnością zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p., ma służyć jako gwarancja stabilnego finansowania kościelnej osoby prawnej. Pamiętać trzeba, że wraz ze zmianą ustroju politycznego wprowadzono szereg ulg i preferencji podatkowych, aby wspierać cele społecznie użyteczne^[31]. Nie stanowią one zatem przywileju, lecz racjonalny sposób należytego zabezpieczenia sytuacji majątkowej w warunkach wolnorynkowych różnorodnych podmiotów, także kościelnych osób prawnych. Gdy spojrzymy na treść art. 17 ust. 1 pkt 4b analizowanej ustawy, to wyraźnie zauważymy, że ta norma prawna daje temu wyraz poprzez przypisanie możliwości przekazania części (całości) dochodu kościelnej osoby prawnej na rzecz celów, które stanowią esencję działalności kościelnej. Zatem celem tej normy prawnej jest zapewnienie preferencji podatkowej w formie zwolnienia dla konkretnej jednostki kościelnej posiadającej osobowość prawną, a nie dla podmiotów od niej zależnych lub powiązanych majątkowo

²⁸ Wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz.U. 1989 Nr 29, poz. 155) kościelna osoba prawna, aby przyjąć darowiznę, musiała uzyskać zgodę właściwego organu administracji państwowej, co było związane z ówczesnym brzmieniem art. 36 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93). Zob. Arkadiusz Januchowski, „Uprawnienia majątkowe związków wyznaniowych,” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 9 (2006): 198 – 200.

²⁹ Stanisławski, „Darowizny na cele kultu religijnego i kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Kontrowersje i nowe rozwiązania,” 329.

³⁰ Piotr Stanisławski i Dariusz Walencik, „Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych po wprowadzeniu «Polskiego Ładu»: uwagi do ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw,” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 25 (2022): 300 – 306.

³¹ Włodzimierz Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku* (Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2002), 42 – 43.

lub kapitałowo. Dlatego też z aprobatą trzeba przyjąć wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2025 r.

Istota sprawy, którą rozstrzygnął NSA w przywołanym wyroku, sprowadza się do określenia granic optymalizacji źródeł dochodów przez kościelne osoby prawne w ramach obowiązujących przepisów podatkowych. Stworzenie podmiotu kościelnego, w skład którego wchodzić będzie pięć spółek, których jedynymi udziałowcami będą kościelne osoby prawne, to typowy schemat podatkowy opierający się na zasadzie dążenia do optymalizacji podatkowej. W przedmiotowej sprawie trudno nie ulec urokowi prostoty argumentacji przedstawionej przez podmiot religijny. Wszak kościelna spółka składała się ze wspólników, których wyłącznymi udziałowcami (akcjonariuszami) były kościelne osoby prawne. Wydawać się zatem może, że wspomniane spółki, będące wspólnikami kościelnej spółki, są podmiotami, które wyczerpują przesłanki do zastosowania zwolnienia podatkowego. W rzeczywistości, gdyby skarżąca miała rację, to racjonalny ustawodawca w celu doprecyzowania kręgu podmiotów objętych hipotezą wspomnianej normy powinien posłużyć się określeniem „bierze udział w sposób bezpośredni lub pośredni” albo „może pozostawać wspólnikiem lub akcjonariuszem w spółce bezpośrednio lub pośrednio”. NSA definitywnie odrzucił argumentację kościelnej spółki z uwagi na fakt, że stworzenie kościelnych spółek, których jedynym lub głównym celem było osiągnięcie korzyści podatkowej, było sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.

Pod powierzchnią omawianego orzeczenia kryje się konieczność dostosowania ulg i zwolnień podatkowych przysługujących związkom wyznaniowym do obowiązujących zasad prawa podatkowego. Trzeba dodać, że to orzeczenie wpisuje się w istniejącą od lat linię orzeczniczą akcentującą konieczność ścisłego stosowania zasad prawa podatkowego do podmiotów religijnych^[32].

Zmiany, jakie zaszły w polskim społeczeństwie po 1989 r., doprowadziły do innego postrzegania sposobów finansowania działalności religijnej. Aktualnie wiedza na temat mechanizmów optymalizacji podatkowej jest powszechna, korzystają z niej również podmioty religijne. Trudno zatem oczekiwać, aby w zmieniającej się rzeczywistości kościelne osoby

³² Wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r., II FSK 993/06, LEX nr 377575; wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2008 r., II FSK 312/07, LEX nr 471241; wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2016 r., II FSK 2397/14, LEX nr 2116249; wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2016 r., II FSK 2049/14, LEX nr 2118972.

prawne były biernymi obserwatorami otaczającej rzeczywistości fiskalnej. Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2025 r. ma szansę stać się punktem zwrotnym i wywołać dyskusję na temat funkcji zwolnień i ulg podatkowych przewidzianych dla związków wyznaniowych w kontekście granic dopuszczalnej optymalizacji.

Kluczowe jest pytanie, jak daleko sięga wpływ wykładni językowej przepisów podatkowych na działalność kościelnych osób prawnych. Omawiane zagadnienie nie doczekało się komentarza i nie było przedmiotem naukowej refleksji. Jednocześnie należy zaznaczyć, że dotychczasowe orzecznictwo i stanowiska doktryny nie uwzględniają w pełni ryzyka związanego z realnymi zagrożeniami, jakie niesie za sobą agresywna optymalizacja podatkowa – również w przypadku kościelnych osób prawnych. Niezależnie bowiem od ich szczególnego statusu w porządku prawnym podmioty te – działające w sferze finansowej – podlegają tym samym ograniczeniom co inni uczestnicy obrotu gospodarczego. Interpretacja rozszerzająca przepisów o ulgach, zwolnieniach i wyłączeniach podatkowych niesie ryzyko obejścia prawa, a w konsekwencji osłabienia systemu podatkowego państwa.

6 | Państwowy interes fiskalny a granice dopuszczalnej optymalizacji

Kształt polskiego systemu podatkowego wynika z dwóch kluczowych procesów: transformacji ustrojowo-gospodarczej po 1990 r. oraz integracji Polski z Unią Europejską. Ten ostatni proces pociągał za sobą konieczność harmonizacji i koordynacji rozwiązań podatkowych z unijnym *acquis communautaire*.

Zdaniem J. Pach obecny system podatkowy nie spełnia wielu podstawowych wymogów stawianych nowoczesnym systemom podatkowym, co skutkuje poważnymi problemami funkcjonalnymi i systemowymi. Autorka wyróżnia kilka głównych niedoskonałości, takich jak: brak przejrzystości prawnej, co sprzyja nieprawidłowościom i nadużyciom, nielogiczna konstrukcja wybranych podatków, która prowadzi m.in. do wyłudzeń, niewłaściwy dobór źródeł podatków, co narusza zasadę taniaści opodatkowania, nieprecyzyjne granice opodatkowania, skutkujące nadmiernym

fiskalizmem i ucieczką kapitału, niska ściągalność podatków, nieefektywne przeciwdziałanie oszustwom oraz nadmierna uciążliwość systemu dla podatników.

J. Pach podkreśla, że problemów jest więcej i wymagają one szczegółowych badań empirycznych, opartych na danych z różnych instytucji publicznych (np. Ministerstwa Finansów, izb skarbowych), jak również badań podatników – zarówno osób fizycznych, jak i prawnych. Artykuł dobrze wpisuje się w debatę nad kierunkami modernizacji polskiego systemu finansów publicznych i akcentuje rolę nauki w budowaniu skutecznych rozwiązań instytucjonalnych.

W interesie państwa i dobra wszystkich podatników leży trzymanie „ręki na pulsie” w zakresie regulacji prawnych umożliwiających agresywną optymalizację podatkową. W tym kontekście przywołania wymagają również stanowiska Ministerstwa Finansów – m.in. ostrzeżenia przed stosowaniem schematów optymalizacji podatkowej z udziałem podmiotów powiązanych oraz wykorzystujących status organizacji pożytku publicznego lub związków wyznaniowych. W szczególności w ostrzeżeniu MDR (raportowanie schematów podatkowych) nr 1/2020 wskazano, że działanie polegające na tworzeniu struktury mającej na celu osiągnięcie wyłącznie korzyści podatkowej bez rzeczywistego zaangażowania beneficjenta końcowego może stanowić schemat podatkowy wymagający raportowania.

Również Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: KRDP) w swoim stanowisku z 2021 r. wskazywała na konieczność ujednoczenia i zaostreżenia zasad interpretacji przepisów dotyczących zwolnień podatkowych – w tym szczególnie w odniesieniu do jednostek organizacyjnych nieobjętych Krajowym Rejestrem Sądowym (dalej: KRS), takich jak kościelne osoby prawne. W ocenie KRDP należy unikać „fiskalnej ślepoty” wobec podmiotów, które dzięki nietransparentnej strukturze właścicielskiej mogą unikać opodatkowania.

Orzeczenie NSA z dnia 16 stycznia 2025 r. wpisuje się zatem w utrwaloną linię orzeczniczą, zgodnie z którą zwolnienia podatkowe jako wyjątki od zasady powszechności opodatkowania powinny być interpretowane ściśle (por. np. wyrok NSA z dnia 17 lipca 2019 r., II FSK 2244/17 czy wyrok NSA z dnia 21 października 2021 r., II FSK 477/21). Z kolei w doktrynie B. Brzeziński i H. Litwińczuk wskazują na konieczność stosowania wykładni literalnej w odniesieniu do ulg i preferencji, podkreślając jednocześnie granice dopuszczalnego wsparcia finansowego działalności religijnej ze środków publicznych.

Przyjęcie elastycznego stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza sądownego stosowania prawa, które decyduje o jego rzeczywistym kształcie, ma ważne znaczenie z punktu widzenia nasilającego się współcześnie zjawiska unikania, a nawet uchylania się od opodatkowania^[33]. Faktem jest, że w dobie globalizacji gospodarki podatnicy posługują się coraz bardziej wyrafinowanymi sposobami agresywnej optymalizacji podatkowej. Zatem konieczne jest podjęcie działań skutecznie chroniących interes podatników i interes publiczny. Paradoksalnie ochrona podatnika (wiernego) ma tutaj większe znaczenie niż ochrona interesu publicznego, gdyż wpływa na zaufanie do instytucji życia publicznego o szczególnym znaczeniu społecznym.

Bardzo ważnym aspektem wcielania w życie postulatu elastyczności prawa podatkowego jest wprowadzanie do systemu prawa podatkowego precyzyjnych definicji legalnych^[34]. W przypadku kościelnych osób prawnych, w szczególności Kościoła katolickiego, konieczne w tym aspekcie jest sięgnięcie do zasad prawa kanonicznego, a zatem systemu prawnego obcego prawa podatkowemu.

Niebagatelną rolę w unikaniu opodatkowania mają doradcy podatkowi, którzy powinni swoimi działaniami nie dopuszczać do obejścia przepisów prawa podatkowego. Przy działaniach optymalizacyjnych obciążeń podatkowych nie może być bowiem miejsca na uchylanie się od opodatkowania, czynności pozorne, obejście prawa, pranie pieniędzy czy finansowanie terroryzmu^[35].

W świetle powyższego uwzględnienie szerszego kontekstu fiskalnego i systemowego – obejmującego praktykę organów podatkowych, orzecznictwo i postulaty środowisk doradczych – stanowi niezbędny element oceny legalności działań optymalizacyjnych kościelnych osób prawnych. Dopiero

³³ Eugenia Fojcik-Mastalska i Ryszard Mastalski, „Elastyczność stosowania prawa podatkowego,” w *Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, red. Wojciech Miemieć (Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”, 2017), 470 – 471.

³⁴ Paweł Borszowski, „Pomiędzy elastycznością przepisów prawa podatkowego a definicjami legalnymi,” w *Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, red. Wojciech Miemieć (Wrocław: Oficyna Wydawnicza „Unimex”, 2017), 480 – 482.

³⁵ Kalina Kunowska i Krzysztof Kunowski, „Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego,” w *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. Monika Munnich i Adam Zdunek (Lublin: Wydawnictwo KUL, 2012), 120 – 121.

wówczas możliwa jest całościowa i adekwatna ocena zakresu ochrony prawnej, jakiej te podmioty powinny podlegać.

7 | Przeciwdziałanie optymalizacji podatkowej z udziałem kościelnych osób prawnych

Na kanwie niejasności związanych z przekazywaniem darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą NSA w Warszawie w swoich orzeczeniach wskazał, że celem i uzasadnieniem tych darowizn powinno być rzeczywiste prowadzenie i efektywna realizacja tej działalności^[36]. Tę konkluzję trzeba odnieść także do innych ulg i zwolnień wynikających z przepisów ustaw regulujących stosunek państwa do poszczególnych związków wyznaniowych. Problem dotyczy działalności danego związku wyznaniowego, która powinna służyć realizacji posłannictwa duchowego, a nie komercyjnego. Jak słusznie zauważył W. Brzozowski, „działalność komercyjna powinna pozostawać w tym przypadku na dalszym planie i nie przesądzać o rzeczywistym obrazie funkcjonowania grupy”^[37].

Wydaje się pewne, że struktura osobowa i majątkowa kościelnej osoby prawnej będzie wpływać na prawo do skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p. Bezpośrednie zaangażowanie oznaczać w tym przypadku będzie, że kościelna osoba prawna musi być „beneficjentem rzeczywistym” takiego zwolnienia. Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2025 r. potwierdził, że ze zwolnienia z dochodu przekazanego na cele religijne, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4b w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b u.p.d.o.p. skorzystać może tylko taka kościelna osoba prawna, która w sposób bezpośredni odniesie korzyść podatkową.

³⁶ Wyrok NSA z dnia 23 marca 2006 r., II FSK 1405/05, LEX nr 261089; wyrok NSA z dnia 25 października 2007 r., II FSK 1180/06, LEX nr 440475; wyrok NSA z dnia 25 maja 2011 r., II FSK 67/10, LEX nr 846669; wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011 r., II FSK 1195/10, LEX nr 1151283; wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011 r., II FSK 1763/10, LEX nr 1112481; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2013 r., II FSK 2133/11, LEX nr 1557838.

³⁷ Wojciech Brzozowski, „Działalność kultowa czy działalność gospodarcza?,” w *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. Paweł Sobczyk i Krzysztof Warchałowski (Warszawa: Wydawnictwo ASPRA, 2013), 59.

To, o czym mowa powyżej, ma poważne konsekwencje podatkowe na przyszłość. Przede wszystkim zapobiegać będzie sytuacjom wykorzystywania przedmiotowego zwolnienia do celów agresywnej optymalizacji podatkowej służącej celom innym niż religijne. Ponadto wymóg bezpośredniego zaangażowania kościelnej osoby prawnej ograniczy pole do nadużyć fiskalnych. Użyte powyżej sformułowanie beneficjenta rzeczywistego w kontekście nabycia preferencji podatkowych przez kościelną osobę prawną stawia pytanie o podleganie jednostek organizacyjnych poszczególnych związków wyznaniowych pod przepisy ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (dalej: AML)^[38]. Zgodnie z art. 2 ust. 2 pkt 1 AML beneficjentem rzeczywistym jest

każda osoba fizyczna sprawująca bezpośrednio lub pośrednio kontrolę nad osobą prawną poprzez posiadanie uprawnień, wynikających z okoliczności prawnych lub faktycznych, umożliwiające wywieranie decydującego wpływu na czynności lub działania podejmowane przez daną osobę prawną lub w imieniu której są nawiązywane stosunki gospodarcze lub jest przeprowadzana transakcja okazjonalna.

Zatem beneficjentem rzeczywistym będzie zawsze osoba lub grupa osób^[39].

W specjalnym rejestrze (Centralny Rejestr Beneficjentów Rzeczywistych, dalej: CRBR), który jest publicznie dostępny i prowadzony w systemie teleinformatycznym przez Ministerstwo Finansów, gromadzone są informacje o beneficjentach rzeczywistych podmiotów wpisanych do KRS. W założeniu ustawodawcy CRBR ma przeciwdziałać praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, zaś posiadanie dokładnych i aktualnych danych o beneficjentach rzeczywistych ma uniemożliwiać ukrycie tożsamości w skomplikowanej strukturze korporacyjnej. W przypadku spółki kapitałowej, której jedynym (100%) udziałowcem czy akcjonariuszem jest zakon bądź jego jednostka organizacyjna (prowincja zakonna, opactwo, klasztor niezależny, dom zakonny), beneficjentem rzeczywistym jest właściwy wyższy przełożony tego zakonu oraz członkowie jego rady, zaś w przypadku parafii

³⁸ Dz.U. z 2023 r., poz. 1124.

³⁹ Dariusz Walencik, "Opinia prawna na temat beneficjenta rzeczywistego w przypadku spółki kapitałowej, której jedynym (100%) udziałowcem czy akcjonariuszem jest zakon bądź jego jednostka organizacyjna (prowincja zakonna, opactwo, klasztor niezależny, dom zakonny)," *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 23 (2020): 481.

oraz diecezji będzie to odpowiednio biskup diecezjalny oraz członkowie diecezjalnej rady do spraw ekonomicznych i kolegium konsultorów^[40].

Pojawia się pytanie, czy kościelne osoby prawne podlegają pod przepisy ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Obowiązek zgłoszenia do CRBR nie dotyczy kościelnych osób prawnych bezpośrednio (art. 2 ust. 1 AML), gdyż jednostki organizacyjne związków wyznaniowych z chwilą powstania nabywają osobowość prawną, ale nie podlegają wpisowi do KRS.

Wykorzystywanie konstrukcji podatkowych w celu osiągnięcia korzyści jest nie tylko moralnie wątpliwe, ale stanowi rzeczywiste zagrożenie dla stabilności finansów publicznych. Według OECD zapobieganie nadużyciom podatkowym powinno zmierzać do zagwarantowania łatwej identyfikacji beneficjenta rzeczywistego. Realnym zagrożeniem jest fakt, że dany podmiot na gruncie prawa podatkowego będzie beneficjentem rzeczywistym, podczas gdy w ujęciu AML będzie w ogóle niedostrzegalny. Jak zauważa P. Fatyga, możliwa jest sytuacja, że dany podmiot dopuszcza się przestępstw finansowych oraz podatkowych, ale może być nieuchwytny dla celów AML oraz celów podatkowych z uwagi na rozbieżności definicyjne beneficjenta rzeczywistego^[41].

Przyjęta przez NSA w wyroku z dnia 16 stycznia 2025 r. interpretacja nie pozwala na korzystanie ze zwolnienia podatkowego podmiotom zaangażowanym w sposób pośredni w korzystanie z tej preferencji podatkowej. To z kolei oznacza, że charakter powiązań pomiędzy podmiotami korzystającymi z tego zwolnienia będzie miał szczególne znaczenie. Nie może umknąć uwadze fakt, że do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4b u.p.d.o.p. są uprawnione tylko spółki, których jedyne udziałowcami (akcjonariuszami) są w sposób bezpośredni kościelne osoby prawne. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jednolicie, że przepisy regulujące ulgi podatkowe, stanowiące wyjątki od

⁴⁰ Walencik, "Opinia prawna na temat beneficjenta rzeczywistego w przypadku spółki kapitałowej, której jedynym (100%) udziałowcem czy akcjonariuszem jest zakon bądź jego jednostka organizacyjna (prowincja zakonna, opactwo, klasztor niezależny, dom zakonny)," 486.

⁴¹ Patrycja Fatyga, "Przeciwdziałanie agresywnym optymalizacjom podatkowym jako jedno z głównych wyzwań polskiego i europejskiego systemu podatkowego na przykładzie instytucji raportowania schematów podatkowych," w *Różne oblicza transformacji w Polsce i na świecie. Aspekty społeczne, gospodarcze i polityczne*, red. Adam Rogoda, Adriana Skorupska i Marek Wąsiński (Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2020), 57 – 62.

zasady powszechności opodatkowania, należy interpretować ściśle, przede wszystkim w oparciu o wykładnię językową^[42].

8 | Państwowy interes fiskalny a granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej

Nie sposób pominąć szerszego kontekstu instytucjonalnego, w jakim funkcjonują przepisy dotyczące ulg podatkowych dla kościelnych osób prawnych. W interesie państwa i wszystkich podatników leży systemowe monitorowanie oraz ograniczanie zjawisk agresywnej optymalizacji podatkowej, zwłaszcza gdy wykorzystują one konstrukcje formalnie legalne, lecz sprzeczne z *ratio legis* przepisów podatkowych. W tym zakresie istotne są nie tylko głosy przedstawicieli doktryny prawa wyznaniowego – zazwyczaj skłonnych do aprobaty dla szerokiej wykładni przepisów proreligijnych – ale również oficjalne stanowiska instytucji odpowiedzialnych za bezpieczeństwo systemu podatkowego. Do połowy 2016 r. w polskim systemie podatkowym nie funkcjonowała ogólna klauzula obejścia przepisów prawa podatkowego. Dodać trzeba, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) w kwestii granic unikania opodatkowania w podatkach bezpośrednich nie było stosowane na gruncie polskim ze względu na brak podstaw normatywnych w prawie polskim^[43].

Z dniem 1 stycznia 2019 r. do polskiego systemu podatkowego została wprowadzona instytucja obowiązkowego raportowania schematów podatkowych (MDR). Podatnicy bądź doradcy podatkowi są zobowiązani do zgłaszania szefowi Krajowej Administracji Skarbowej czynności, które stanowią schemat podatkowy (zob. art. 86a § 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa). Z wyjaśnień Ministerstwa Finansów w sprawie MDR z 21 stycznia 2019 r. wynika, że schematem może

⁴² Zob. wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2021 r., II FSK 774/19; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2021 r., II FSK 919/21; wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2021 r., II FSK 2333/20; wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2018 r., II FSK 816/16; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 maja 2021 r., I SA/Gl 273/21.

⁴³ Jan Szczepański, “Unikanie opodatkowania dochodu w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej,” *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 4 (2013): 52 – 53.

być praktycznie każda sytuacja (transakcja), w której jedna strona jest podatnikiem lub podejmowane czynności mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego^[44]. Istotnym problemem w prawidłowym zastosowaniu kryterium kwalifikowanego korzystającego w odniesieniu do kościelnej osoby prawnej jest fakt, że tego typu podmioty nie mają obowiązku prowadzenia księgowości (zob. art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości), a to z kolei oznacza, że schemat podatkowy z ich udziałem nie może być analizowany pod kątem pozostałych przesłanek, tzw. ogólna cecha rozpoznawcza, szczególna cecha rozpoznawcza, inna szczególna cecha rozpoznawcza (art. 86a § 1 pkt 1 i 13 ordynacji podatkowej). Najwyraźniej polski ustawodawca nie dostrzegł zagrożeń mogących stanowić podstawę agresywnej optymalizacji z udziałem kościelnych osób prawnych.

W zagranicznej literaturze przedmiotu podkreśla się, że agresywna optymalizacja podatkowa jest „konceptcją parasolową” dla międzynarodowego planowania podatkowego, jak i unikania opodatkowania. Agresywna optymalizacja podatkowa to nadużycie systemu prawa podatkowego będące zachowaniem, które polega na unikaniu zobowiązań, ale nie jest sprzeczne z intencjami legislacyjnymi. Dodać trzeba, że ani dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, ani orzecznictwo TSUE nie pozwoliły na zdefiniowanie niejasnej koncepcji agresywnego planowania podatkowego^[45].

Ministerstwo Finansów regularnie publikuje tzw. ostrzeżenia przed schematami podatkowymi, wskazując na próby obchodzenia prawa w sposób, który zagraża sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania. Podobne stanowiska formułuje KRDP, podkreślając potrzebę przejrzystości struktur własnościowych i rozróżnienia między działalnością o charakterze religijnym a typowo komercyjnym. Postulat trzymania „ręki na pulsie” w tym obszarze należy zatem postrzegać jako wyraz racjonalnej troski o efektywność prawa i legitymizację systemu podatkowego jako całości.

⁴⁴ Jakub Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych: dopuszczalność i prawne granice* (Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck, 2019), 284.

⁴⁵ Krzysztof Cień, *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2022), 454, 457.

Ministerstwo Finansów wielokrotnie ostrzegało przed schematami agresywnej optymalizacji, w tym w szczególności dotyczącymi tworzenia podmiotów powiązanych, wykorzystywania struktur zagranicznych czy manipulacji miejscem zarządu. W opublikowanych ostrzeżeniach i objaśnieniach (np. z dnia 29 stycznia 2021 r.) resort zwracał uwagę na obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) oraz na konieczność ich identyfikacji przez podmioty obowiązane, w tym doradców podatkowych i instytucje finansowe. Również KRDP podkreśla w swoich oficjalnych stanowiskach (m.in. w piśmie do Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 2020 r.), że doradcy podatkowi powinni nie tylko chronić interes klienta, lecz także współdziałać w zapewnianiu przejrzystości obrotu prawnego i uczciwości podatkowej. W ocenie KRDP tworzenie struktur kapitałowych z udziałem podmiotów kościelnych powinno być analizowane z perspektywy rzeczywistego celu gospodarczego i funkcji religijnej, a nie jako narzędzie uzyskiwania nieuzasadnionych preferencji podatkowych. W wystąpieniach przedstawicieli KRDP, w tym prof. A. Mariańskiego, akcentuje się potrzebę przeciwdziałania instrumentalizacji prawa podatkowego oraz promowania etycznych standardów zawodu doradcy podatkowego.

Walka z agresywną optymalizacją podatkową na gruncie unijnym została uregulowana w dyrektywie Rady 2014/107/EU z 9 grudnia 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/EU w zakresie obowiązkowej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania. Dyrektywa została implementowana do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Obowiązek raportowania ma przyczynić się do łatwego identyfikowania struktur, które są projektowane i wdrażane w celu uniknięcia opodatkowania^[46].

Wprowadzenie do systemu prawa polskiego instytucji MDR zostało dokonane w sposób niedbały i niekonsekwentny, m.in. raportowanie uzależnione jest od spełnienia kryterium głównej korzyści. W praktyce polskie regulacje w zakresie MDR sprowadzają się do obowiązku informowania o każdej aktywności podatkowej, zamiast do selekcjonowania rzetelnych informacji o nadużyciach^[47].

⁴⁶ Jadwiga Glumińska-Pawlic i Hanna Szarpak, "BEPS 13: CBCR – raport według krajów," *Studia Iuridica Lublinensia*, t. 27, nr 2 (2018), 23 – 35.

⁴⁷ Patrycja Fatyga, "Przeciwdziałanie agresywnym optymalizacjom podatkowym jako jedno z głównych wyzwań polskiego i europejskiego systemu podatkowego na przykładzie instytucji raportowania schematów podatkowych," 65 – 67.

Omaiwane orzeczenie NSA z dnia 16 stycznia 2025 r. wskazuje na konieczność oddzielenia działalności gospodarczej od działalności religijnej i zapewnienia przejrzystości struktur kapitałowych. Ten wyrok może stanowić ważny punkt odniesienia w procesie interpretacji i stosowania przepisów dotyczących podmiotów wyznaniowych. Językowe reguły interpretacyjne, którymi posłużył się NSA, były wystarczające do rekonstrukcji normy prawnej i przyjęcia założenia, że adresatami tego zwolnienia są wyłącznie podmioty, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne. Wskazać trzeba, że NSA nie dokonał szerszej analizy systemowej i celowościowej przedmiotowego zwolnienia, a ta ma kluczowe znaczenie.

Motywacją do stania się przedsiębiorcą na początku transformacji ustrojowej w Polsce były niemal wyłącznie przesłanki materialne – brak było etosu przedsiębiorcy. Ponad 90% Polaków w latach 90. XX wieku uważało, że głównym celem przedsiębiorstwa jest zysk^[48]. Zgodnie z koncepcją Kopernika–Greshama „przedsiębiorca gorszy wypiera przedsiębiorcę lepszego co prowadziło do sytuacji, w której na rynku zaczęły funkcjonować podmioty łamiące powszechnie przyjęte zasady i reguły społeczne”. Zupełnie nieuporządkowany, sterowany politycznie proces prywatyzacji państwowej przedsiębiorstw doprowadził do dalszej dewaluacji zdeprawowanego przez lata komunizmu systemu wartości. Ułomność instytucji publicznych i całego systemu społeczno-politycznego przyczyniły się do obniżania standardów moralnych jednostek^[49].

Reasumując, w prawie podatkowym pierwszeństwo wykładni literalnej ma charakter fundamentalny, ale wypacza sens i cel ustawodawczy przepisów mających na celu wspieranie określonych działań społecznie pożądaných, także tych realizowanych przez kościelne osoby prawne. Organy podatkowe oraz sądy często wykazują tendencję do quasilegisłacyjnego działania, modyfikując sens przepisów poprzez własne interpretacje, zamiast ograniczać się do ich stosowania z uwzględnieniem szerszego kontekstu. Takie podejście ma konsekwencje ustrojowe i systemowe – pogłębia erozję zaufania obywateli do prawa podatkowego jako instrumentu sprawiedliwej i przewidywalnej redystrybucji. Jako jeden z postulatów wskazać

⁴⁸ Anna Lewicka-Strzałecka, *Etyczne standardy firm i pracowników* (Warszawa: Wydawnictwo Instytutu Filozofii i Socjologii PAN, 1999), 58.

⁴⁹ Marcin Kawko, „Etyczny wymiar eldorado okresu transformacji ustrojowej w Polsce,” w *Różne oblicza transformacji w Polsce i na świecie. Aspekty społeczne, gospodarcze i polityczne*, red. Adam Rogoda, Adriana Skorupska i Marek Wąsiński (Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2020), 90 – 91.

trzeba na bardziej celowościowe, zrównoważone podejście, uwzględniające istotę i funkcję społeczną podmiotów religijnie zorientowanych. W polskim systemie podatkowym brakuje ogólnej normy – zasady prawa podatkowego, która nakazywałaby uwzględniać rzeczywistość ekonomiczną w procesie wykładni prawa podatkowego^[50].

Przy czym nie chodzi o to, aby wykluczyć zawężającą interpretację przepisów dotyczących ulg i zwolnień odnoszących się do podmiotów kościelnych, lecz o to, aby wykładnia ta nie prowadziła do pominięcia konstytucyjnych zasad autonomii i współdziałania państwa i związków wyznaniowych oraz równości podmiotów realizujących działalność o charakterze religijnym lub dobroczynnym. W szczególności nie powinna ona eliminować z możliwości korzystania z preferencji podatkowych takich struktur organizacyjno-prawnych, które – choć formalnie odrębne – funkcjonalnie stanowią integralną część kościelnego systemu realizacji celów społecznie użytecznych, zwłaszcza gdy dochody przez nie generowane są w całości transferowane i wykorzystywane zgodnie z przepisami ustawy oraz statutowymi celami kościelnych osób prawnych.

Polskie sądy coraz częściej sięgają do koncepcji nadużycia prawa podatkowego, a więc wykorzystania prawa podatkowego w sposób sprzeczny z celem tych przepisów. Tym samym, sięgając do metod wykładni celowościowej, rozważają zamiar prawodawcy. Takie podejście wydaje się zasadne szczególnie w kontekście przepisów podatkowych zawartych w ustawach indywidualnych uchwalonych w latach 1989–1997. Wykładnia celowościowa odnosi się do woli ówczesnego prawodawcy i tamtych okoliczności społeczno-gospodarczych, ale z koniecznością uwzględnienia sensu i celu ustawy podatkowej w aktualnych realiach. Chyba najprościej byłoby powiedzieć, że za każdym razem sądy administracyjne rozpatrujące sprawy podatkowe z udziałem kościelnych osób prawnych powinny, gdy wymaga tego dobro interesu publicznego, jasno i precyzyjnie wskazywać na mankamenty starych regulacji podatkowych zawartych w ustawach indywidualnych, dając tym samym jasny sygnał ustawodawcy do podejmowania działań legislacyjnych naprawczych.

Agresywna optymalizacja podatkowa jest ściśle związana z pojęciem obejścia prawa, dlatego takie obejście należy traktować jako nadużycie zasady wolności unikania opodatkowania. Organy mogą stwierdzić, że mamy do czynienia z obejściem prawa podatkowego, gdy jest to oparte

⁵⁰ Jakub Jankowski, *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych: dopuszczalność i prawne granice* (Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck, 2019), 72.

na wszechstronnej, całościowej analizie okoliczności faktycznych i prawnych^[51].

W kontekście powyższego nie można pominąć znaczenia konstytucyjnej zasady bilateralności w relacjach pomiędzy państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, wyrażonej w art. 25 ust. 4 Konstytucji RP. Przepis ten stanowi, że stosunki między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem katolickim określa umowa międzynarodowa zawarta ze Stolicą Apostolską, natomiast stosunki z innymi związkami wyznaniowymi wyznaczają umowy zawarte przez Radę Ministrów z właściwym przedstawicielem danego kościoła. W świetle tej normy państwo nie jest uprawnione do jednostronnej reinterpretacji zakresu uprawnień przyznanych kościelnym osobom prawnym lub podmiotom pozostającym pod ich kontrolą, jeżeli prowadziłoby to do ograniczenia gwarantowanych wcześniej uprawnień, bez uprzednich negocjacji i zmiany postanowień właściwej umowy konkordatowej bądź ustawy wyznaniowej. W szczególności dotyczy to korzystania z preferencji podatkowych, które zostały ukształtowane jako element systemowego uregulowania relacji między państwem a związkami wyznaniowymi, a nie jako zwykłe uprawnienie podlegające jednostronnej reinterpretacji przez organy administracji skarbowej.

9 | Wnioski

Literalna wykładnia w prawie podatkowym, choć precyzyjna, może prowadzić do rezultatów sprzecznych z intencją ustawodawcy. Z kolei podejście celowościowe – bardziej elastyczne – pozwala na uwzględnienie realiów funkcjonowania podmiotów społecznych i lepiej służy ochronie konstytucyjnych wartości takich jak zasada proporcjonalności czy pomocniczości.

Pamiętać trzeba, że ulgi i zwolnienia podatkowe dotyczące związków wyznaniowych zostały wprowadzone do systemu prawa podatkowego po transformacji ustrojowej w innych realiach społeczno-gospodarczych. Pomimo upływu czasu władze publiczne nie dokonały pogłębionej refleksji

⁵¹ Mariusz Cieśla, „Optymalizacja podatkowa – w poszukiwaniu prawdziwego znaczenia,” w *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?*, red. Jadwiga Glumińska-Pawlic (Katowice: Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, 2017), 8 – 9.

o charakterze systemowym na temat ich dalszej zasadności w systemie prawa podatkowego. Wspomnieć trzeba, że wypracowanie nowych rozwiązań podatkowych dotyczących związków wyznaniowych jako materia wzajemnych stosunków pomiędzy państwem a związkami wyznaniowymi powinno być przedmiotem prac w ramach dwustronnych ustaleń, co czyniłoby zadość treści art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP^[52]. Postulat J. Krukowskiego, aby kwestie finansowe Kościoła katolickiego uregulować w drodze konkordatu parcjalnego, jest nadal aktualny w tym kontekście^[53].

Można z nadzieją przyjąć, że omawiane orzeczenie NSA z dnia 16 stycznia 2025 r. pozytywnie wpłynie na ograniczenie optymalizacji podatkowej dokonywanej z udziałem kościelnych osób prawnych. Jest to tym bardziej istotne, gdyż w Polsce większość kościołów i innych związków wyznaniowych prowadzi działalność gospodarczą, korzystając z dostępnych ulg i zwolnień podatkowych. Wszelkie czynności faktyczne, polegające na kreowaniu czynności sztucznych, których głównym celem jest osiągnięcie wyłącznie korzyści podatkowej sprzecznej z realizacją celów religijnie użytecznych, powinny być eliminowane z systemu prawa podatkowego. Te obawy są uzasadnione, gdyż w systemie prawa polskiego funkcjonuje immunitet egzekucyjny dotyczący kościelnych osób prawnych^[54].

Zachowanie spójności systemu podatkowego wymaga zastosowania reguł wykładni charakterystycznych dla prawa podatkowego także w stosunku do związków wyznaniowych. Prymat zasad prawa podatkowego w stosunku do działalności kościelnych osób prawnych nabiera szczególnego znaczenia, gdyż pozwala władzom państwowym na ograniczenie przedsięwzięć obliczonych na czerpanie zysków kosztem działalności religijnej. Realizacja posłannictwa duchowego wymaga dzisiaj od organów państwa ustalenia *ad casum* kryteriów oceny nastawienia kościelnej osoby

⁵² Paweł Borecki, "Opinia prawna w sprawie wykładni art. 25 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej," *Przegląd Prawa Wyznaniowego*, nr 6 (2014): 279 – 284; Piotr Stanisz, "O obowiązku układowego regulowania stosunków między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem Katolickim," w *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. Piotr Stanisz i Marta Ordon (Lublin: Wydawnictwo KUL, 2013), 459 – 463.

⁵³ Józef Krukowski, "Systemy finansowania kościołów w świecie współczesnym. Zarys problematyki," w *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. Paweł Sobczyk i Krzysztof Warchałowski (Warszawa: Wydawnictwo ASPRA, 2013), 356 – 357.

⁵⁴ Rafał Adamus, "Postępowanie egzekucyjne albo upadłościowe wobec osoby prawnej Kościoła Katolickiego w Polsce a mienie stanowiące przedmiot kultu religijnego," *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 27 (2024): 17 – 18.

prawnej na osiągnięcie celów typowo religijnych. Działalność kościelnych osób prawnych nastawiona w gruncie rzeczy wyłącznie na zysk nie powinna korzystać z ochrony prawnej.

Konieczne jest uszczegółowienie przepisów dotyczących beneficjentów rzeczywistych oraz rozważenie reformy systemu ulg podatkowych dla związków wyznaniowych w drodze bilateralnych porozumień z uwzględnieniem współczesnych realiów społeczno-gospodarczych.

Bibliografia

- Abramowicz, Aneta. "Ulgi podatkowe z tytułu darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą." *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 22 (2019): 201 – 232. <https://doi.org/10.31743/spw.5479>.
- Adamus, Rafał. "Postępowanie egzekucyjne albo upadłościowe wobec osoby prawnej Kościoła Katolickiego w Polsce a mienie stanowiące przedmiot kultu religijnego." *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 27 (2024): 81 – 94. <https://doi.org/10.31743/spw.16683>.
- Borecki, Paweł. "Glosa do uchwały NSA z 14 marca 2005 r., FPS 5/04." *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 2, poz. 119 (2025).
- Borecki, Paweł. "Opinia prawna w sprawie wykładni art. 25 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej." *Przegląd Prawa Wyznaniowego*, nr 6 (2014): 279 – 284.
- Brzeziński, Bogumił. "Wykładnia przepisów prawa finansowego." *W System prawa finansowego*, t. 1, red. Cezary Kosikowski. Warszawa: Wolters Kluwer, 2010.
- Brzozowski, Wojciech. "Działalność kulturalna czy działalność gospodarcza?" *W Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. Paweł Sobczyk i Krzysztof Warchałowski. Warszawa: Wydawnictwo ASPRA, 2013.
- Cień, Krzysztof. *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2022.
- Cieśla, Mariusz. "Optymalizacja podatkowa – w poszukiwaniu prawdziwego znaczenia." *W Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?*, red. Jadwiga Glumińska-Pawlic, 8 – 9. Katowice: Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, 2017.
- Fatyg, Patrycja. "Przeciwdziałanie agresywnym optymalizacjom podatkowym jako jedno z głównych wyzwań polskiego i europejskiego systemu podatkowego na przykładzie instytucji raportowania schematów podatkowych." *W Różne oblicza transformacji w Polsce i na świecie. Aspekty społeczne, gospodarcze*

- i polityczne, red. Adam Rogoda, Adriana Skorupska i Marek Wąsiński. Warszawa: Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, 2020.
- Fojcik-Mastalska, Eugenia i Ryszard Mastalski. "Elastyczność stosowania prawa podatkowego." W *Księga jubileuszowa ku czci profesor Krystyny Sawickiej. Gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych. Zagadnienia finansowoprawne*, red. Wojciech Miemieć, 115 – 126. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex, 2017.
- Glumińska-Pawlic, Jadwiga i Hanna Szarpak. "BEPS 13: CBCR – raport według krajów." *Studia Iuridica Lublinensia*, t. 27, nr 2 (2018): 23 – 35. <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.23>.
- Jankowski, Jakub. *Optymalizacja podatkowa w podatkach dochodowych: dopuszczalność i prawne granice*. Warszawa: C.H. Beck, 2019.
- Januchowski, Arkadiusz. "Uprawnienia majątkowe związków wyznaniowych." *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 9 (2006): 197 – 208.
- Koredczuk, Józef. "Ulgi podatkowe z tytułu darowizn jako źródło finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich działalności." W *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. Paweł Sobczyk i Krzysztof Warchałowski. Warszawa: Wydawnictwo ASPRA, 2013.
- Krukowski, Józef. "Systemy finansowania kościołów w świecie współczesnym. Zarys problematyki." W *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. Paweł Sobczyk i Krzysztof Warchałowski. Warszawa: Wydawnictwo ASPRA, 2013.
- Kunowska, Kalina i Krzysztof Kunowski. "Korekta deklaracji w procesie wymiaru podatku – faktyczny czy pozorny wyraz intencji ustawodawcy." W *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Optymalizacja podatkowa a obejście prawa podatkowego*, red. Monika Münnich i Adam Zdunek, 120 – 121. Lublin: Wydawnictwo KUL, 2012.
- Kuźniacki, Błażej i Robert Krasnodebski. "Próba uporządkowania chaosu interpretacyjnego wokół zwolnień z opodatkowania dochodów organizacji non profit." *Przegląd Podatkowy*, nr 4 (2023): 10 – 18. <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2023.01.03>.
- Lewicka-Strzałecka, Anna. *Etyczne standardy firm i pracowników*. Warszawa: Instytut Filozofii i Socjologii PAN, 1999.
- Litwińczuk, Hanna. *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2000.
- Malec, Andrzej. "Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym a wykładnia prawa podatkowego." *Monitor Podatkowy*, nr 2 (2005): 31 – 32.
- Mastalski, Ryszard. "Glosa do uchwały NSA z 14 marca 2005 r., FPS 5/04." *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 2–23, poz. 142 (2005).
- Morawski, Lech. *Wstęp do prawoznawstwa*. Toruń: Wydawnictwo TNOiK, 1997.

- Morawski, Lech. *Wykładnia w orzecznictwie sądów: Komentarz*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, 2002.
- Nykiel, Włodzimierz. *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2002.
- Pieron, Bartłomiej. “Finansowanie celów kultu religijnego realizowanego przez kościoły i inne związki wyznaniowe.” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 14 (2011): 141 – 159.
- Rakoczy, Bartosz. *Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2008.
- Redelbach, Andrzej, Sławomira Wronkowska i Zygmunt Ziemiński. *Zarys teorii państwa i prawa*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1993.
- Smith, Adam. *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2. Tłumaczenie Antoni Prejbisz i Bronisława Jasińska. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN, 1954.
- Sowiński, Ryszard. “Językowa a celowościowa wykładnia przepisów polskiego prawa podatkowego.” W *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd katedr prawa finansowego i podatkowego*, red. Ireneusz Mirek i Tomasz Nowak, 439 – 445. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2012.
- Spyra, Tomasz. *Granice wykładni prawa*. Warszawa: Zakamycze, 2006.
- Stanisławski, Tadeusz. “Darowizny na cele kultu religijnego i kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą. Kontrowersje i nowe rozwiązania.” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 12 (2009): 329 – 339.
- Stanisz, Piotr i Dariusz Walencik. “Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych po wprowadzeniu «Polskiego Ładu»: uwagi do ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw.” *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 25 (2022): 293 – 307. <https://doi.org/10.31743/spw.13724>.
- Stanisz, Piotr. “O obowiązku układowego regulowania stosunków między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem Katolickim.” W *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. Piotr Stanisławski i Marta Ordon, 459 – 463. Lublin: Wydawnictwo KUL, 2013.
- Stanisz, Piotr. “Zwolnienia i ulgi podatkowe jako forma finansowania związków wyznaniowych ze środków publicznych.” W *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce. Die Finanzierung der Religionsgemeinschaften in der Deutschsprachigen Ländern und in Polen*, red. Dariusz Walencik i Marcin Worbs, 161 – 169. Opole: Redakcja Wydawnictw Wydziału Teologicznego, 2012.

- Szczepański, Jan. "Unikanie opodatkowania dochodu w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej." *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 4 (2013): 52 – 53.
- Walencik, Dariusz. "Dobrowolna ofiarność wiernych. Podstawy prawne i rozwiązania praktyczne." W *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce. Die Finanzierung der Religionsgemeinschaften in der Deutschsprachigen Ländern und in Polen*, red. Dariusz Walencik i Marcin Worbs, 93 – 109. Opole: Redakcja Wydawnictw Wydziału Teologicznego, 2012.
- Walencik, Dariusz. "Nabywanie dóbr doczesnych przez osoby prawne Kościoła katolickiego w świetle prawa polskiego i prawa kanonicznego." *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 7 (2004): 157 – 179.
- Walencik, Dariusz. "Opinia prawna na temat beneficjenta rzeczywistego w przypadku spółki kapitałowej, której jedynym (100%) udziałowcem czy akcjonariuszem jest zakon bądź jego jednostka organizacyjna (prowincja zakonna, opactwo, klasztor niezależny, dom zakonny)." *Studia z Prawa Wyznaniowego*, nr 23 (2020): 471 – 488. <https://doi.org/10.31743/spw.5730>.
- Wronkowska, Sławomira i Zygmunt Ziemiński. *Zarys teorii prawa*. Poznań: Wydawnictwo Ars Boni et aequi, 2001.
- Zirk-Sadowski, Marek. "Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA." *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, nr 2 (2001): 54 – 55.



