


## Składniki mienia wyodrębnionej jednostki organizacyjnej osoby prawnej Kościoła Katolickiego jako przedmiot wkładu do spółki prawa handlowego (wybrane zagadnienia)

Contribution of property to a commercial law company by a separate organisational unit of a legal entity of the Catholic Church (selected issues)

EMIL KOWALIK\*

 <https://orcid.org/0000-0003-1839-3925>

**Streszczenie:** Celem artykułu jest omówienie kwestii związanych z funkcjonowaniem wyodrębnionej jednostki organizacyjnej osoby prawnej Kościoła Katolickiego oraz przeanalizowanie konsekwencji reorganizacji takiej jednostki poprzez wniesienie wykorzystywanego przez nią mienia do spółki prawa handlowego. Wyodrębniona jednostka organizacyjna kościelnej osoby prawnej funkcjonuje jako zorganizowany zespół składników majątkowych służących tej osobie prawnej. Rozważania zmierzają do odpowiedzi na pytanie o dopuszczalność oraz sensowność utworzenia spółki prawa handlowego w oparciu o składniki mienia przypisanego do jednostki organizacyjnej funkcjonującej w ramach osoby prawnej Kościoła Katolickiego. Chodzi zwłaszcza o ocenę: czy przedsiębiorstwo wykorzystywane przez taką jednostkę, ewentualnie zorganizowana część takiego przedsiębiorstwa, może stanowić wkład niepieniężny do tworzonej lub już istniejącej spółki prawa handlowego. Przeprowadzone analizy prowadzą do wniosku, że tego rodzaju aport jest dopuszczalny. Dokonanie omawianej reorganizacji powinno jednak każdorazowo zostać poprzedzone szczegółową analizą uwzględniającą zarówno cel, jaki przyświeca planowanemu przedsięwzięciu, jak i możliwe skutki prawno-podatkowe.

**Słowa kluczowe:** wyodrębniona jednostka organizacyjna; osoba prawna; Kościół Katolicki; aport; spółka prawa handlowego

**Abstract:** The purpose of this article is to discuss the functioning of a separate organisational unit of a legal entity of the Catholic Church and to analyse the consequences of its reorganisation through the contribution of property used by it to a commercial law company. A separate organisational unit of a church legal entity functions as an organised group of assets aimed at supporting this legal entity. The analyses pertain to the admissibility and the sense of establishing a commercial law company based on the assets assigned to the organisational unit functioning within the legal person of the Catholic Church. In particular, they aim to assess whether an enterprise used by such an entity or an organised part of such an enterprise may constitute a contribution in kind to a created or already existing commercial law company. The research findings lead to the conclusion that such an in-kind contribution is permissible. However, the implementation of this type of reorganisation should be preceded in each case by a detailed analysis that takes into account both the purpose behind the planned undertaking and the possible legal and tax consequences of the action.

**Key words:** separate organisational unit; legal entity; Catholic Church; in-kind contribution; commercial law company

### Wprowadzenie

Cechą charakterystyczną stosunków pomiędzy państwem a Kościołem w Rzeczypospolitej Polskiej jest, zagwarantowana w art. 25 ust. 3 obowiązującej Konstytucji<sup>1</sup>, autonomia i wzajemna niezależność tych podmiotów. Mając powyższe na uwadze, można wyróżnić

\* Dr, Katedra Postępowania Cywilnego, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Al. Raclawickie 14, 20–950 Lublin, e-mail: emil.kowalik@kul.pl.

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. poz. 483 z późn. zm., dalej: Konstytucja RP.

elementy spraw własnych przynależnych Kościołowi oraz tych, które są regulowane przez państwo<sup>2</sup>. Pierwsza kategoria obejmuje sferę związaną z działalnością religijną i organizacją podmiotów kościelnych. W drugiej grupie zaś znajdują się przede wszystkim sprawy związane z funkcjonowaniem państwa, jak stanowienie prawa czy prowadzenie polityki wewnętrznej i zagranicznej państwa. Istnieje również obszar tzw. *causae mixtae* albo *res mixtae*, gdzie państwo i wspólnoty religijne współdziałają ze sobą<sup>3</sup>. W szczególności jest to widoczne w sferze obrotu gospodarczego, gdzie osoby prawne Kościoła Katolickiego oraz ich jednostki organizacyjne, po spełnieniu określonych warunków, mogą prowadzić działalność gospodarczą<sup>4</sup>.

Powszechną formą realizacji swoich zadań przez osoby prawne Kościoła Katolickiego jest powoływanie, na podstawie art. 12 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej<sup>5</sup>, wyodrębnionych jednostek organizacyjnych, które z jednej strony wspierają działalność osób prawnych Kościoła Katolickiego, a z drugiej mogą, po spełnieniu pewnych warunków, prowadzić nawet samodzielną działalność gospodarczą. Istotnym problemem praktycznym jest sposób funkcjonowania takich jednostek organizacyjnych. Szczególne wątpliwości budzi przy tym pytanie: czy taka jednostka – lub raczej jej mienia – może być wniesiona aportem do spółki prawa handlowego. Jest to o tyle istotne, że przyjęcie odpowiedniego sposobu reorganizacji takiej jednostki może mieć swoje konsekwencje na różnych płaszczyznach (np. na gruncie prawa podatkowego).

Celem artykułu jest omówienie kwestii związanych z funkcjonowaniem wyodrębnionej jednostki organizacyjnej osoby prawnej Kościoła Katolickiego oraz przeanalizowanie konsekwencji reorganizacji takiej jednostki poprzez wniesienie wykorzystywanego przez nią mienia do spółki prawa handlowego. Analizie zostanie również poddany aspekt prawno-podatkowy takiej reorganizacji ze szczególnym uwzględnieniem warunków i okoliczności zastosowania zwolnień podatkowych przez podmioty uczestniczące w procesie tworzenia spółki. Omówione zostaną ponadto wybrane obszary funkcjonowania jednostek organizacyjnych osób prawnych Kościoła Katolickiego w sferze gospodarczej, w tym podjęta zostanie próba odpowiedzi na pytanie: czy składniki ich mienia mogą być podstawą zawiązania nowego podmiotu (spółki prawa handlowego) na gruncie zarezerwowanym przede wszystkim dla instytucji o charakterze świeckim. Analizy te pozwolą zająć stanowisko w kwestiach dotyczących zasadności reorganizacji wyodrębnionych jednostek organizacyjnych osób prawnych Kościoła Katolickiego pod kątem realizacji stawianych im celów. W pracy zastosowana zostanie przede wszystkim formalno-dogmatyczna metoda badawcza.

<sup>2</sup> Bernaciński 2023, 1–2.

<sup>3</sup> Rakoczy 2008, 65; Rynkowski 2013, 28–31.

<sup>4</sup> Uruszczak 2007, 10.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2023 r. poz. 1966, dalej: u.s.P.K.K.

## 1. Charakterystyka jednostek organizacyjnych osób prawnych Kościoła Katolickiego

Osoby prawne Kościoła Katolickiego w ramach swojego funkcjonowania mogą prowadzić niegospodarczą działalność statutową w postaci działalności duszpasterskiej związanej z kultem religijnym. Mogą też jednak podejmować działalność charytatywno-opiekuńczą, oświatowo-wychowawczą, naukową czy kulturalną, a dodatkowo – nawet działalność gospodarczą. Ogólnie przyjętym jest, że przez niegospodarczą działalność statutową kościelnych osób prawnych rozumiana jest każda działalność, która nie jest nastawiona na zysk i zmierza do realizacji celów właściwych Kościołowi Katolickiemu. Wyodrębniona jednostka może także prowadzić inną działalność wspierającą osobę prawną, przy której funkcjonuje. Będą to zatem przedszkola, szkoły parafialne czy niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej zorganizowane przy klasztorach, a które swoją działalnością statutową wspierają osoby prawne Kościoła Katolickiego<sup>6</sup>.

Zgodnie z art. 12 u.s.P.K.K. „[k]ościelne wydawnictwa, zakłady wytwórcze, usługowe i handlowe, zakłady charytatywno-opiekuńcze, szkoły i inne placówki oświatowo-wychowawcze, nieposiadające osobowości prawnej, działają w ramach kościelnych osób prawnych, które je powołały”. Należy więc stwierdzić, że wyodrębnione jednostki nie posiadają osobowości prawnej, ale działają w ramach osób prawnych Kościoła Katolickiego jako ich wewnętrzne jednostki organizacyjne.

Wyodrębnione jednostki organizacyjne osób prawnych Kościoła Katolickiego nie mają własnego mienia i nie odpowiadają powierzonym mieniem za swoje zobowiązania. Nie posiadają zdolności prawnej czy zdolności sądowej i procesowej (poza nielicznymi wyjątkami, w szczególności w sferze pracowniczej), nie są one także ułomnymi czy niepełnymi osobami prawnymi, o których stanowi art. 33<sup>1</sup> § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>7</sup>. Nie można ich też zrównać z osobami prawnymi, przy których funkcjonują. Należy podkreślić, że to osoba prawna Kościoła Katolickiego, wyodrębniając organizacyjnie określoną jednostkę, staje się odpowiedzialna całym swoim majątkiem za jej zobowiązania. Tym samym zobowiązania, które zostały zaciągnięte przez działające przy określonej osobie prawnej Kościoła Katolickiego jednostki organizacyjne, stają się na gruncie Kodeksu cywilnego zobowiązaniami tej osoby prawnej<sup>8</sup>.

Brak legalnej definicji pojęcia „jednostka organizacyjna” powoduje powstanie pewnych trudności w prawidłowym zaklasyfikowaniu danego podmiotu do tej grupy. Jednostka organizacyjna, aby mogła być uznana za taką w rozumieniu Kodeksu cywilnego, musi spełniać kilka podstawowych kryteriów, które pozwolą na stwierdzenie, że jest ona wyodrębnioną strukturą zasobów ludzkich oraz materialnych. Ma to być struktura, „[...] która odróżnia się od innych jednostek, pozwala na wskazanie zachowania, jakie ludzie mogą jej przypisać, oraz umożliwia określenie relacji pomiędzy tą jednostką a osobami ją tworzącymi”<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Januchowski 2009, 51–52; Świto 2022, 195–196; Walencik 2021, 311.

<sup>7</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 1061, dalej: k.c.

<sup>8</sup> Walencik 2021, 312–313.

<sup>9</sup> Dziurda 2021, 616–618, 624.

Brak samodzielności często jest przeszkodą w efektywniejszym prowadzeniu działalności, co utrudnia wykazanie, że jest to zorganizowana część przedsiębiorstwa lub nawet samo przedsiębiorstwo. Warto jednak zwrócić uwagę, że taki podmiot, w myśl art. 55 ust. 8 u.s.P.K.K., na gruncie prawa podatkowego może być oddzielnym podatnikiem. Zgodnie z powyższym przepisem: „Kościelne jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 12, mogą być na wniosek kościelnej osoby prawnej uznane przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej za odrębne podmioty podatkowe, jeżeli są organizacyjnie wyodrębnione”. Uzyskanie statusu podatnika (podmiotu na gruncie prawa podatkowego) jest uzależnione od złożenia wniosku przez osobę prawną Kościoła Katolickiego, przy której dana jednostka organizacyjna działa, oraz nadania statusu podatnika przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej. Przyznanie takim jednostkom podmiotowości podatkowej powoduje, że stają się one na gruncie tej gałęzi prawa odrębnym od osoby prawnej podmiotem, na którym ciąży samodzielny obowiązek płacenia podatków czy też sporządzania sprawozdań finansowych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Dodatkowo uzyskują one status strony postępowania podatkowego dotyczącego ciążącego na nich obowiązku podatkowego i mogą być stroną postępowania o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, a w konsekwencji także stroną ewentualnego późniejszego postępowania sądowo-administracyjnego<sup>10</sup>.

## 2. Mienie wyodrębnionej jednostki organizacyjnej osoby prawnej Kościoła Katolickiego

Mając na uwadze złożoność procesu tworzenia nowego podmiotu w oparciu o mienie wyodrębnionej wewnętrznie jednostki organizacyjnej osoby prawnej Kościoła Katolickiego, istotnym jest, czy mienie to uznac możemy za przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, czy taka osoba prawna samodzielnie lub też przez wyodrębnioną organizacyjnie jednostkę organizacyjną może prowadzić działalność gospodarczą<sup>11</sup>. Zgodnie z art. 55<sup>1</sup> k.c. „[p]rzedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej”. W skład przedsiębiorstwa wchodzi zatem przede wszystkim: jego nazwa (oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części), własność nieruchomości i ruchomości oraz prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 marca 1999 r., II SA189/99, Legalis nr 848091; uchwała Sądu Najwyższego z dnia 14 grudnia 1990 r., III CZP 62/90, OSNCP 1991, nr 4, poz. 36; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 14 lutego 2008 r., II CSK 502/07, Legalis nr 156378.

<sup>11</sup> Litwińska 1993, 10; Poźniak-Niedzielska 1991, 33; Włodyka, Spyra 2011, 506–511.

<sup>12</sup> Oprócz wymienionych elementów zgodnie z art. 55<sup>1</sup> k.c. przedsiębiorstwo obejmuje ponadto: „3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych; 4) wierzycielności, prawa z papierów wartościowych i środków pieniężne; 5) koncesje, licencje i zezwolenia; 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej; 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne; 8) tajemnice przedsiębiorstwa; 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Przez „przedsiębiorstwo” należy rozumieć dobro *sui generis* jako szczególny rodzaj mienia w rozumieniu art. 44 i nast. k.c., odrębny od pojęcia rzeczy<sup>13</sup>. Definicja „przedsiębiorstwa” implikuje istnienie przedsiębiorcy, który dysponuje zespołem środków służących do wykonywania przez niego działalności. Prowadzenie działalności gospodarczej zakłada istnienie zespołu składników majątkowych i niemajątkowych służących jej wykonywaniu<sup>14</sup>.

W doktrynie przyjmuje się, że pojęcie „przedsiębiorstwa” w prawie polskim ma trzy znaczenia, tj. wyróżnia się „przedsiębiorstwo” w znaczeniu podmiotowym, funkcjonalnym i przedmiotowym. Istota pierwszego polega na wyodrębnieniu pewnej masy majątkowej i powiązaniu jej z określoną osobą prawną, która w obrocie występuje jako podmiot stosunków prawnych. W znaczeniu funkcjonalnym pojęcie to oznacza pewną określoną działalność gospodarczą, zarobkową, celową, posiadającą charakter zawodowy. W ujęciu przedmiotowym przedsiębiorstwo to kompleks majątkowy<sup>15</sup>.

Uwzględniając charakter i cele działalności osób prawnych Kościoła Katolickiego oraz biorąc pod uwagę definicję „przedsiębiorstwa”, „działalności gospodarczej” oraz „przedsiębiorcy”, należy przeanalizować, czy kościelna osoba prawna może prowadzić działalność gospodarczą, być przedsiębiorcą oraz wnieść przedsiębiorstwo do spółki. Jak stanowi art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców<sup>16</sup>, „[d]ziałalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły”<sup>17</sup>.

Z kolei stosownie do art. 43<sup>1</sup> k.c. „[p]rzedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 33<sup>1</sup> § 1, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową”<sup>18</sup>. Uwzględniając charakter działalności osób prawnych Kościoła Katolickiego, która z założenia nie ma celu zarobkowego (osoby takie nie działają w celu osiągnięcia zysku), można rozważać, czy taka osoba prawna posiada status przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, a tym samym, czy kompleks majątkowy składający się na daną jednostkę organizacyjną osoby prawnej stanowi przedsiębiorstwo. Sytuacja w tym zakresie jest niejasna. Z jednej strony taka osoba prawna może prowadzić działalność oraz osiągać zysk. Z drugiej strony można przewidzieć sytuację, w której chęć osiągnięcia zysku wcale nie musi być głównym powodem prowadzenia przez taką osobę prawną określonej działalności za pomocą wyodrębnionej jednostki organizacyjnej (jak np. przedszkole parafialne czy też wydawnictwo zajmujące się publikacją i sprzedażą literatury religijnej).

Mając na uwadze stanowiska doktryny, należy zgodzić się z twierdzeniem, że przepisy ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego odnoszą się jedynie do działalności gospodarczej osób prawnych tego związku wyznaniowego (dotyczą takiej działalności). Natomiast trudno doszukać się norm, które wprost upoważniałyby te osoby do

<sup>13</sup> Zob. m.in. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2013 r., V CSK 79/12, Legalis nr 156378.

<sup>14</sup> Zob. Morek 2024, nb. 20–25.

<sup>15</sup> Tamże, nb. 31–38.2.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, Dz. U. z 2024 r. poz. 236.

<sup>17</sup> Zdyb, Lubeńczuk, Wołoszyn-Cichočka 2019, nb. 1.

<sup>18</sup> Gniewek, Machnikowski (red.) 2023, nb. 1.

podejmowania działalności gospodarczej. Nie może to jednak w żadnym razie prowadzić do mylnego wniosku, że podejmowanie (i wykonywanie) działalności gospodarczej przez kościelne osoby prawne nie jest dopuszczalne. Jak bowiem zostało już wyjaśnione, ogólnej podstawy do uzyskania statusu przedsiębiorcy przez kościelne osoby prawne należy poszukiwać w przepisach, które regulują działalność gospodarczą, a nie w normach zawartych w ustawach wyznaniowych. Dlatego też nie ulega wątpliwości, że także osoby prawne Kościoła Katolickiego mogą zajmować się prowadzeniem działalności gospodarczej i uzyskać status przedsiębiorcy<sup>19</sup>.

Powyższe stanowisko zostało zaprezentowane m.in. przez Prezydenta Miasta Krakowa w interpretacji z dnia 30 listopada 2017 r., w której uznał:

Wnioskodawca, pomimo tego, iż jest kościelną osobą prawną co do zasady może prowadzić działalność gospodarczą. Nie ma bowiem żadnych przeszkód jurydycznych, aby osoby prawne poszczególnych kościołów lub związków wyznaniowych podejmowały działalność gospodarczą jako działalność uboczną, z której zysk będzie przeznaczony na wsparcie celów religijno-kulturowych. [...] Działalność gospodarcza kościelnych osób prawnych polega między innymi na wynajmie i dzierżawie nieruchomości, prowadzeniu wydawnictw, placówek oświatowych, aptek, domów rekolekcyjnych, aż po przetwórstwo i usługi pogrzebowe<sup>20</sup>.

Analogiczne stanowisko, dopuszczające uznanie osoby prawnej Kościoła Katolickiego za przedsiębiorcę, zawierał komunikat Polskiego Funduszu Rozwoju S.A. z dnia 31 grudnia 2020 r. w sprawie możliwości udzielenia pomocy. Czytamy w nim:

[...] nie ma bowiem jakichkolwiek przeszkód jurydycznych, aby osoby prawne poszczególnych kościołów lub związków wyznaniowych podejmowały działalność gospodarczą jako działalność uboczną, z której zysk będzie przeznaczony na wsparcie celów religijno-kulturowych. [...] Działalność gospodarcza kościelnych osób prawnych polega między innymi na wynajmie i dzierżawie nieruchomości, prowadzeniu wydawnictw, placówek oświatowych, aptek, domów rekolekcyjnych, aż po przetwórstwo i usługi pogrzebowe<sup>21</sup>.

Pomimo pewnych wątpliwości, które mogą się pojawić w zakresie statusu przedsiębiorcy w przypadku osób prawnych Kościoła Katolickiego, należy przyjąć, że takie osoby mogą posiadać status przedsiębiorcy, a tym samym prowadzić działalność gospodarczą i posiadać przedsiębiorstwo<sup>22</sup>. Oznacza to, że wniesienie w postaci wkładu niepieniężnego kompleksu składników majątkowych składających się na wyodrębnioną jednostkę organizacyjną stanowi wniesienie do spółki aportu w postaci przedsiębiorstwa.

<sup>19</sup> Zob. szerzej Pietraszewski, Tyrakowska 2011, 258–264.

<sup>20</sup> Indywidualna interpretacja podatkowa Prezydenta Miasta Krakowa z dnia 30 listopada 2017 r. (PD-03-1.3120.8.13.2017.GK), [https://www.bip.krakow.pl/?dok\\_id=92808&lid=600286566&vReg=2](https://www.bip.krakow.pl/?dok_id=92808&lid=600286566&vReg=2) [dostęp: 21.04.2024].

<sup>21</sup> Komunikat Polskiego Funduszu Rozwoju S.A., Warszawa, dnia 31 grudnia 2020 r., [https://pfrsa.pl/dam/jcr:329bc718-863e-450e-b9b8-596d2d1f99c9/Komunikat%20PFR\\_13\\_31.12.2020\\_.pdf](https://pfrsa.pl/dam/jcr:329bc718-863e-450e-b9b8-596d2d1f99c9/Komunikat%20PFR_13_31.12.2020_.pdf) [dostęp: 21.04.2024].

<sup>22</sup> Pietraszewski, Tyrakowska 2011, 258–264.

### 3. Osoba prawna Kościoła Katolickiego jako wspólnik spółki prawa handlowego

Według przepisów Kodeksu spółek handlowych<sup>23</sup> wspólnikiem spółki może być m.in. osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną. Jednym z wyjątków od tej reguły jest zakaz zawiązywania jednoosobowej spółki kapitałowej przez jednoosobową spółkę z o.o. Zgodnie z regułami ogólnymi osoba prawna chcąc zawiązać spółkę prawa handlowego ma obowiązek jako wspólnik pokryć wartość swoich udziałów (akcji, wkładów), czy to poprzez wniesienie wkładu pieniężnego, czy poprzez wniesienie wkładu niepieniężnego zwane- go aportem. Wspólnik zaś, co do zasady, ma możliwość wybrania, w jaki sposób kapitał zostanie przez niego pokryty. O ile sposób i zasady wniesienia wkładu pieniężnego nie wzbudzają większych kontrowersji, o tyle wątpliwości mogą pojawić się w przypadku wkładów niepieniężnych<sup>24</sup>.

Przed wszystkim ustawodawca w Kodeksie spółek handlowych nie zawarł legalnej definicji „aportu”. Tym samym nie określił, co należy uznać za taki wkład. Można jednak przyjąć, że aportem będzie wkład wspólnika, który nie został dokonany w formie pieniężnej (np. gotówką, przelewem bankowym). Zatem przedmiotem aportu będzie np. rzecz ruchoma, nieruchomości czy przedsiębiorstwo. Wkładem niepieniężnym może być także prawo użytkowania wieczystego lub prawa własności przemysłowej. Co ważne, wspólnik może zarówno przenieść na spółkę istniejące prawo, jak i to prawo dopiero ustanowić celem jego wniesienia.

Zagadnieniem powiązanim z aportem jest pojęcie „zdolności aportowej”. Nie każda bowiem rzecz czy prawo może stanowić wkład do spółki. Ustawodawca w art. 14 § 1 k.s.h. wskazuje, że „[p]rzedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjnej albo przeznaczonego na kapitał akcyjny prostej spółki akcyjnej nie może być prawo niezbywalne lub świadczenie pracy bądź usług”. Poza wymienionym przepisem Kodeks spółek handlowych nie zawiera żadnych innych wyłączeń w tym zakresie. Mając to na uwadze, za aport uznać należy wszystkie prawa majątkowe oraz rzeczowe składniki majątku, o ile są zbywalne i mogą być własnością spółki. Stąd też, by było możliwe uznanie danych środków za aport, w pierwszej kolejności musi być dopuszczalna ocena ich wartości ekonomicznej, bowiem za wniesiony aport wspólnicy otrzymują określone udziały czy akcje. Z drugiej strony istotnym jest, by wniesiony aport „się zwrócił” poprzez zapewnienie przedsiębiorstwu korzyści w określonej perspektywie czasowej<sup>25</sup>.

Zawiązywaną spółkę należy wyposażyć w takie składniki majątkowe, aby mogła realizować stawiane przed nią cele poprzez prowadzenie określonej działalności gospodarczej. Najłatwiej można to osiągnąć poprzez aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części<sup>26</sup>. Przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa należy rozumieć zespół składników majątkowych obejmujący zarówno składniki materialne, jak i niematerialne. Należy zgodzić się z poglądem wyrażonym w doktrynie, że aby uznać dany zespół

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz. U. z 2024 r. poz. 18 z późn. zm., dalej: k.s.h.

<sup>24</sup> Kidyba 2023, 117.

<sup>25</sup> Tamże, 117–119.

<sup>26</sup> Jest to szczególnie korzystne z uwagi na zwolnienia podatkowe, zob. pkt 4 opracowania.

składników za zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w jego składzie musi znaleźć się co najmniej jeden składnik materialny i co najmniej jeden składnik o charakterze niematerialnym<sup>27</sup>. Podobne stanowisko prezentują również organy podatkowe. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 grudnia 2019 r. przyjęto na przykład: „Podstawowym wymogiem jest więc to, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowiła zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań)”<sup>28</sup>.

Zatem, aby określony zespół składników majątkowych mógł stanowić zorganizowaną część przedsiębiorstwa, musi spełniać określone warunki. Po pierwsze, składniki majątkowe muszą być ze sobą funkcjonalnie powiązane, tj. pozostawać we wzajemnych relacjach, by można było mówić o nich jako o zespole, a nie o zbiorze przypadkowych elementów, których jedyną cechą wspólną jest własność jednego podmiotu gospodarczego. Po drugie, zespół tych składników musi się odznaczać pełną odrębnością, niezbędną do samodzielnego funkcjonowania w obrocie gospodarczym. Po trzecie, organizacyjne i finansowe wyodrębnienie musi przy tym zachodzić już w ramach istniejącego przedsiębiorstwa, a nie dopiero kształtować się po przeniesieniu składników na inny podmiot<sup>29</sup>.

Wydzielenie zorganizowanej części przedsiębiorstwa musi mieć miejsce na trzech poziomach: organizacyjnym, finansowym i funkcjonalnym. Wyodrębnienie organizacyjne sprowadza się do tego, że zorganizowana część przedsiębiorstwa wchodzi w skład struktury organizacyjnej podatnika. Dotycząca tego ocena musi być dokonana według podstawowego kryterium. Za istotne należy uznać ustalenie, jaką rolę składniki majątkowe i związane z nimi prawa materialne odgrywały w funkcjonowaniu dotychczasowego przedsiębiorstwa (na ile stanowiły wyodrębnioną organizacyjnie i funkcjonalnie całość)<sup>30</sup>.

Wyodrębnienie finansowe najlepiej realizowane jest w przypadku zakładu lub oddziału osoby prawnej. Nie zmienia to jednak faktu, że wyodrębnienie finansowe nie oznacza samodzielności finansowej, ale sytuację, w której poprzez odpowiednią ewidencję zdarzeń gospodarczych możliwe jest przyporządkowanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zarówno w orzecznictwie, jak i w interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe, podkreśla się również, że warunkiem wyodrębnienia finansowego nie jest samodzielne sporządzanie bilansu przez daną jednostkę wewnętrzną<sup>31</sup>.

Natomiast przez wyodrębnienie funkcjonalne należy rozumieć wymóg, aby zorganizowana część przedsiębiorstwa mogła stanowić potencjalnie niezależne przedsiębiorstwo,

<sup>27</sup> Krempa 2007, 53.

<sup>28</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 grudnia 2019 r. (0114-KDIP-2-1.4010.432.2019.4.JF), LEX/el.

<sup>29</sup> Zob. interpretacja podatkowa Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 kwietnia 2024 r. (0111-KDIB-3-3.4012.78.2024.3.MS), LEX/el.

<sup>30</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 4 grudnia 2013 r., I SA/Gd 1205/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych CBOSA, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8DE74CFF2F> [dostęp: 29.07.2024].

<sup>31</sup> Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 r. (0111-KDIB-2-3.4010.150.2019.4.MK), LEX/el.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 listopada 2012 r., II FSK 692/11, CBOSA.



samodzielnie realizujące zadania gospodarcze, których realizacji służy w istniejącym przedsiębiorstwie. Tę ostatnią przesłankę rozumie się zazwyczaj jako potencjalną zdolność zorganizowanej części przedsiębiorstwa do niezależnego działania gospodarczego jako samodzielnej podmiotu gospodarczego i to jeszcze w ramach istniejącego przedsiębiorstwa<sup>32</sup>.

Mając powyższe na uwadze, każde wyodrębnienie organizacyjne dotyczące jednostki organizacyjnej osoby prawnej Kościoła Katolickiego winno być poprzedzone stosownym audytem jej składników majątkowych, w szczególności tych, które mają stanowić podstawę utworzenia odrębnego podmiotu lub które mają być przeniesione do podmiotu już istniejącego. Jest to o tyle istotne, że nie wszystkie składniki majątkowe „należące” do wyodrębnionej jednostki organizacyjnej w ramach takiej osoby prawnej muszą zostać przeniesione na spółkę, aby była mowa o przeniesieniu przedsiębiorstwa. Dopuszczalnym jest pozostawienie własności pewnych składników majątkowych w ramach osoby prawnej Kościoła Katolickiego, o ile bez nich wyodrębniona jednostka organizacyjna będzie mogła prowadzić swoją działalność. Możliwe jest również np. ich wynajęcie na rzecz zawiązanej spółki prowadzącej określoną działalność. Do takiego wniosku doszedł też Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 3 sierpnia 2016 r. Sąd ten stwierdził:

Kompleksowa wykładnia przepisów art. 551 i art. 552 k.c. uzasadnia wniosek, że czynność prawna może dotyczyć sprzedaży przedsiębiorstwa pomimo wyłączenia pewnych elementów majątku (w tym wymienionych *expressis verbis* w art. 551 k.c.) z czynności prawnej zbycia przedsiębiorstwa, jeżeli wyłączenia nie przekreślają istoty definicji pojęcia „przedsiębiorstwo” w znaczeniu przedmiotowym<sup>33</sup>.

Przedmiot wniesionego aportu należy szczegółowo opisać w umowie spółki, do której ma być wniesiony. Zatem w zależności od tego, czy aport wnoszony jest do spółki już istniejącej, czy do nowo zakładanej, każdorazowo wymaga się wyszczególnienia jego składników w drodze zmiany umowy spółki (w pierwszym przypadku) lub szczegółowego opisu w umowie spółki (w drugim przypadku). Dla spółek osobowych Kodeks spółek handlowych wymaga opisanie w umowie spółki każdego rodzaju wnoszonego do niej wkładu, w tym również aportu<sup>34</sup>. Z kolei w przypadku spółek kapitałowych opis aportu jest elementem obligatoryjnym w przypadku spółki z o.o.<sup>35</sup> oraz prostej spółki akcyjnej<sup>36</sup>. Natomiast dla spółki akcyjnej przepisy kodeksowe nie wymagają opisywania przedmiotu wkładów w statucie, ale niezbędnym jest wtedy złożenie przez założycieli spółki szczególnego rodzaju sprawozdania<sup>37</sup>. Całość zmian powinna każdorazowo zostać ujawniona

<sup>32</sup> Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 grudnia 2023 r. (0111-KDIB3 3.4012.346.2023.6.MPU), LEX/el.

<sup>33</sup> Brak konieczności prowadzenia odrębnych ksiąg rachunkowych oraz sporządzania bilansu przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa znajduje potwierdzenie w interpretacjach prawa podatkowego, jak i orzeczeniach sądowych. Zob. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2016 r., VIII SA/Wa 149/16, CBOSA; Włodyka, Spyra 2011, 506–511.

<sup>34</sup> Art. 25 pkt 1, art. 91 pkt 7, art. 105 pkt 4, art. 130 pkt 4 k.s.h.

<sup>35</sup> Art. 158 k.s.h.

<sup>36</sup> Art. 300<sup>5</sup> § 1 pkt 4–5 k.s.h.

<sup>37</sup> Art. 311 k.s.h.

również w krajowym rejestrze sądowym poprzez stosowny wpis (np. zmiana umowy spółki czy rejestracja nowo założonej spółki).

#### 4. Skutki podatkowe utworzenia przez osobę prawną Kościoła Katolickiego spółki prawa handlowego w oparciu o mienie wyodrębnionej jednostki organizacyjnej

Utworzenie spółki prawa handlowego czy też wniesienie mienia do już istniejącego podmiotu przez osobę prawną Kościoła Katolickiego wiąże się z określonymi skutkami podatkowymi. Wewnętrzna jednostka organizacyjna osoby prawnej Kościoła Katolickiego, która nie ma statusu podatnika, chcąc uzyskać taki status, może uzyskać go na zasadach określonych w art. 55 ust. 8 u.s.P.K.K. lub też niejako „stać się podatnikiem” już jako spółka prawa handlowego.

Zawiązania spółki oraz wniesienia do niej wkładu niepieniężnego powinna dokonać osoba prawna jako właściciel składników majątkowych, z wykorzystaniem których wyodrębniona jednostka organizacyjna prowadzi działalność. Jednocześnie, jeżeli statut takiej osoby prawnej tak stanowi, jednostka organizacyjna powinna ulec likwidacji najlepiej poprzez przeniesienie całego jej mienia na spółkę istniejącą lub nowo powstałą oraz usunięcie jej ze struktur kościelnej osoby prawnej, w ramach której dotąd prowadziła swoją działalność. Zawiązanie spółki, wniesienie do niej wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa oraz likwidacja jednostki organizacyjnej takiej osoby prawnej może nastąpić w dowolnym momencie.

Wniesienie majątku do istniejącej lub nowo powstałej spółki przez osobę prawną Kościoła Katolickiego, jak również samo prowadzenie działalności gospodarczej przez tę spółkę, może wiązać się z powstaniem określonego obowiązku podatkowego, zarówno na gruncie podatku dochodowego<sup>38</sup>, jak i podatku VAT<sup>39</sup>. Jak stanowi art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT:

Art. 12. 1. Przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności: [...]

7) wartość wkładu określona w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określona w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo spółdzielni wkładu niepieniężnego; jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, przychodem jest wartość rynkowa takiego wkładu określona na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego; przepis art. 14 ust. 2 stosuje się odpowiednio; [...].

Niemniej aport może być neutralny podatkowo, gdy jego przedmiot stanowić będzie przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa.

<sup>38</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm., dalej: ustawa o CIT.

<sup>39</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2024 r. poz. 361 z późn. zm., dalej: ustawa o VAT.

Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 25 lit. b ustawy o CIT, „[d]o przychodów nie zalicza się wartości, o której mowa w ust. 1 pkt 7, jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki albo spółdzielni jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część”. Stosownie do treści powyższych przepisów wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części oznacza, że po stronie osoby prawnej Kościoła Katolickiego nie dojdzie do powstania przychodu podatkowego. Jeżeli natomiast wkład wnoszony do spółki nie będzie stanowił przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, wówczas po stronie wnoszącego wkład dojdzie do powstania przychodu podatkowego w wysokości wartości przedmiotu wkładu do spółki<sup>40</sup>.

Co istotne, dochody z działalności tak powstałej spółki przy zachowaniu określonych wymogów mogą być zwolnione z podatku dochodowego. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 1 pkt 4b ustawy o CIT „[w]olne od podatku są dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczonych na cele wymienione w pkt 4a lit. b”<sup>41</sup>. W sytuacji gdy spółka utworzona przez osobę prawną Kościoła Katolickiego przeznaczy swoje dochody na jeden z celów wskazanych w powyższym przepisie, wówczas te dochody korzystają ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych.

Nie budzi wątpliwości sytuacja, gdy spółka będzie sama prowadzić określoną działalność oraz z dochodów finansować powyższe cele. Wątpliwości powstać mogą jednak w przypadku, gdy spółka przekazuje osobie prawnej Kościoła Katolickiego uzyskane dochody, aby mogła ona realizować swoje wskazane cele statutowe. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych uznają, że spółka, wypłacając dochód na rzecz swojego wspólnika będącego kościelną osobą prawną, który to dochód zostanie przez niego przeznaczony na wskazane w ustawie cele, zachowuje prawo do zwolnienia z opodatkowania<sup>42</sup>.

Na gruncie podatku od towarów i usług zasadą jest, że każda czynność podlega opodatkowaniu odrębnie według właściwych dla niej zasad, odpowiednio jako dostawa towarów lub świadczenie usług. Jednocześnie na mocy art. 6 pkt 2 ustawy o VAT z zakresu opodatkowania wyłączone zostały czynności, których przedmiotem jest zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Zatem w realiach omawianego zagadnienia o podleganiu opodatkowaniu tym podatkiem decydować będzie przedmiot aportu. Jeżeli będzie nim przedsiębiorstwo bądź jego zorganizowana część, czynność ta nie będzie

<sup>40</sup> Szerzej na temat przychodów w podatku CIT zob. Modzelewski, Pyssa (red.) 2024.

<sup>41</sup> W myśl art. 17 ust. 1 pkt 4a ustawy o CIT: „Wolne od podatku są: [...]

4a) dochody kościelnych osób prawnych:

a) z niegospodarczej działalności statutowej; w tym zakresie kościelne osoby prawne nie mają obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy Ordynacji podatkowej,

b) z pozostałej działalności – w części przeznaczonych 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 innych inwestycji przeznaczonych na punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze; [...].”

<sup>42</sup> Zob. interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 marca 2021 r. (0111-KDIB12.4010.6.2021.1.BD), LEX/el.; interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 8 lutego 2017 r. (2461-IBPB-1-3.4510.1073.2016.2.SK), LEX/el.; interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 października 2017 r. (0111-KDIB1-3.4010.287.2017.1.BM), LEX/el.

objęta zakresem przedmiotowym ustawy. *A contrario*, w przypadku gdy wkład niepieniężny będą stanowiąc składniki majątku, których nie będzie można uznać za przedsiębiorstwo bądź jego zorganizowaną część, wniesienie aportu będzie stanowić czynność podlegającą opodatkowaniu, której przedmiotem są poszczególne wnoszone składniki majątkowe.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji „przedsiębiorstwa”. W art. 2 pkt 27e ustawy o VAT zdefiniowano jedynie zorganizowaną część przedsiębiorstwa jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania. Przyjąć zatem należy, że na potrzeby stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług posługiwać się trzeba definicją „przedsiębiorstwa” zawartą w art. 55<sup>1</sup> k.c.

Kluczowym aspektem dla zastosowania art. 6 pkt 1 ustawy o VAT, wyłączającego zastosowanie ustawy w stosunku do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jest zamiar prowadzenia działalności gospodarczej przez nabywcę danego zespołu składników majątkowych stanowiących przedmiot zdolny do prowadzenia samodzielnej działalności gospodarczej. Powyższe stanowisko ma swoje poparcie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Jednak nabywca musi posiadać zamiar kontynuowania działalności tego przeniesionego przedsiębiorstwa lub jego części, a nie zakładać jej natychmiastową likwidację oraz sprzedaż nabytego majątku<sup>43</sup>. W rezultacie, wyłączenie z opodatkowania może mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy nabywca przedsiębiorstwa zamierza prowadzić działalność gospodarczą<sup>44</sup>. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, odwołujące się do art. 6 ustawy o VAT, również wyraźnie akceptuje powyższe tezy. Istotne jest zatem, aby utrzymane zostało przeznaczenie nabywanego zespołu składników majątkowych<sup>45</sup>.

Zaprezentowana wyżej interpretacja pojęcia „przedsiębiorstwa” dopuszcza uznanie czynności wniesienia przez osobę prawną Kościoła Katolickiego do spółki aportu w postaci zespołu składników majątkowych i niemajątkowych, przeznaczonych do prowadzenia działalności wyodrębnionej w ramach struktury jednostki organizacyjnej w celu kontynuowania przez tę spółkę działalności, za transakcję zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Będzie ona wyłączona z zakresu opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

<sup>43</sup> Wyłączenie zbycia przedsiębiorstwa z opodatkowania podatkiem od wartości dodanej ma na celu zapewnienie neutralności podatkowej takiej czynności, która, obciążając stronę istotnym zobowiązaniem podatkowym, rodziłaby prawo do odliczenia lub zwrotu podatku naliczonego. Tak rozumiana *ratio legis* omawianego przepisu nie obejmuje przypadku, w którym dokonujemy zbycia wyłącznie zbioru aktywów, takich jak zapas towarów.

<sup>44</sup> Zob. np. wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia: 27 listopada 2003 r. w sprawie *Zita Modes Sàrl przeciwko Administration de l'enregistrement et des domaines*, skarga nr C-497/01; 10 listopada 2011 r. w sprawie *Finanzamt Lüdenscheid przeciwko Christel Schriever*, skarga nr C-444/10 oraz 19 grudnia 2018 r. w sprawie *Postępowanie karne przeciwko Virgilowi Mailatowi i in.*, skarga nr C-17/18; przywołane wyroki dostępne w bazie aktów prawnych Unii Europejskiej EUR-Lex, <https://eur-lex.europa.eu> [dostęp: 29.07.2024].

<sup>45</sup> Zob. np. następujące wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia: 27 sierpnia 2019 r., I FSK 1265/17 oraz 1 października 2020 r., I FSK 12/18, Legalis nr 2549693.

## Podsumowanie

Wyodrębniona jednostka organizacyjna osoby prawnej Kościoła Katolickiego funkcjonuje jako zorganizowany zespół składników majątkowych mający na celu wspieranie osoby prawnej, przy której działa. Co do zasady, nie jest to odrębny podmiot praw i obowiązków, w szczególności w sferze gospodarczej. Powyższe przesądza, że taki podmiot jest zależny w swoim działaniu od osoby prawnej, przy której funkcjonuje, co nie zawsze pozytywnie wpływa na prowadzoną przez nią działalność służącą realizacji jej celów.

Badania przeprowadzone na potrzeby niniejszego artykułu pozwalają na wysnucie wniosku, że aby zapobiec negatywnym skutkom zależności wyodrębnionej jednostki organizacyjnej od osoby prawnej, w ramach której działa, należy rozważyć podjęcie działań zmierzających do nadania takiej jednostce samodzielnego bytu, a co za tym idzie zwiększenia jej odpowiedzialności za podejmowane przedsięwzięcia. Powinno się to przełożyć na zwiększenie efektywności i przejrzystości podejmowanych działań wywołujących skutki w sferze obrotu gospodarczego, gdzie osoby prawne Kościoła Katolickiego oraz ich jednostki organizacyjne po spełnieniu określonych warunków mogą prowadzić działalność gospodarczą. Wskazany wyżej cel można zrealizować na dwa sposoby. Częściowo można go osiągnąć poprzez wystąpienie przez osobę prawną Kościoła Katolickiego ze stosownym wnioskiem do dyrektora właściwej izby administracji skarbowej o uznanie danej jednostki organizacyjnej za odrębny podmiot podatkowy. Właściwszym, bo kompleksowym, wydaje się jednak podjęcie działań mających na celu utworzenie odrębnego podmiotu, jakim jest spółka prawa handlowego, ściśle współpracująca z osobą prawną poprzez wspieranie jej celów statutowych.

Należy podkreślić, że całe lub część mienia wyodrębnionej w ramach kościelnej osoby prawnej jednostki organizacyjnej może stanowić podstawę utworzenia odrębnego podmiotu na gruncie prawa handlowego lub też być na taki nowy podmiot (spółkę) przeniesiony. Z punktu widzenia sprawności przeprowadzenia całego procesu najlepszym rozwiązaniem jest utworzenie spółki prawa handlowego (np. sp. z o.o.) i wniesienie do niej aportem przedsiębiorstwa, na które składa się mienie przeznaczone do prowadzenia działalności odpowiadającej działalności istniejącej wcześniej jednostki organizacyjnej.

Proces reorganizacji wyodrębnionej jednostki organizacyjnej kościelnej osoby prawnej nie jest ograniczony czasowo. Tym samym aport przedsiębiorstwa może zostać dokonany w dowolnym momencie po zawiązaniu spółki. Postuluje się jednak odpowiednie zaplanowanie całego procesu poprzez: podjęcie wcześniejszych działań przygotowawczych związanych z rejestracją spółki dla potrzeb VAT (jako podatnika VAT czynnego) oraz ogólnie – z wygaszaniem działalności wyodrębnionej jednostki organizacyjnej i jej przejmowaniem przez spółkę. Wówczas to powstanie samodzielny podmiot prawa podatkowego, który – jeżeli jego jedynym wspólnikiem jest osoba prawna Kościoła Katolickiego – może korzystać ze zwolnień podatkowych.

Wielkim atutem tak przeprowadzonego procesu reorganizacji wyodrębnionej jednostki organizacyjnej osoby prawnej Kościoła Katolickiego jest przede wszystkim to, że powstała w ten sposób spółka może korzystać ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli przeznaczy swoje dochody na cele statutowe. Może to uczynić na dwa sposoby. Pierwszym z nich jest przeznaczenie dochodów na cele

statutowe uprawniające do zwolnienia na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Drugim jest przekazanie dochodów na rzecz takiej osoby prawnej. Wydatkowanie dochodów na określone cele przez taką osobę prawną będącą współnikiem uprawnia spółkę do korzystania ze stosownego zwolnienia podatkowego. W zakresie rozliczeń podatku VAT spółce jako nabywcy przedsiębiorstwa będzie przysługiwał status następcy prawnego poprzednika w zakresie praw związanych z mieniem wchodzącym w skład otrzymanego przedsiębiorstwa.

## Bibliografia

- Bernaciński, Łukasz. 2023. „Nabywanie osobowości prawnej przez kościelne jednostki organizacyjne jako przykład *causae mixtae*”. *Kultura Prawna* 6. <https://doi.org/10.37873/legal.2023.6.116>.
- Dziurda, Marcin. 2021. „Komentarz do art. 33<sup>17</sup>”. W: *Kodeks cywilny. Komentarz*. T. 1: *Część ogólna*. Cz. 1: (art. 1–55<sup>4</sup>), red. Jacek Gudowski. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Gniewek Edward, Piotr Machnikowski (red.). 2023. *Kodeks cywilny. Komentarz*, wyd. 11. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Januchowski, Arkadiusz. 2009. „Uzyskiwanie osobowości prawnej przez związki wyznaniowe i ich jednostki organizacyjne – zagadnienia wybrane”. *Rejent* 5: 30–56.
- Kidyba, Andrzej. 2023. *Kodeks spółek handlowych*. T. 1: *Komentarz do art. 1–300*<sup>134</sup>, wyd. 18. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Krempa, Sławomir. 2007. *Sprzedaż przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części – podatki dochodowe*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Litwińska, Marta. 1993. „Pojęcie przedsiębiorstwa w prawie handlowym i cywilnym. Przedsiębiorstwo jako przedmiot obrotu (cz. I)”. *Przegląd Prawa Handlowego* 1: 8–12.
- Modzelewski, Witold, Jacek Pyssa (red.). 2024. *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, wyd. 22. Warszawa: Legalis/el.
- Morek, Rafał. 2024. „Komentarz do art. 55<sup>17</sup>”. W: *Kodeks cywilny. Komentarz*. T. 1: *Część ogólna. Przepisy wprowadzające Kodeks cywilny. Prawo o notariacie (art. 79–95 i 96–99)*, red. Witold Borysiak, wyd. 32. *Komentarze Prawa Prywatnego*, red. Krzysztof Osajda. Warszawa: Legalis/el.
- Pietraszewski, Mateusz, Magdalena Tyrakowska. 2011. „Status kościelnych osób prawnych jako przedsiębiorców”. *Acta Universitatis Wratislaviensis* 3304: 249–270.
- Poźniak-Niedzielska, Maria. 1991. „Zbycie przedsiębiorstwa w świetle zmian w kodeksie cywilnym”. *Państwo i Prawo* 6: 31–44.
- Rakoczy, Bartosz. 2008. *Ustawa o stosunku państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Rynkowski, Michał. 2013. *Sądy wyznaniowe we współczesnym europejskim porządku prawnym*. Wrocław: Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
- Świto, Lucjan. 2022. „Działalność gospodarcza kościelnych osób prawnych a alienacja majątku Kościoła Katolickiego w Polsce. Problem spółek z ograniczoną odpowiedzialnością”. *Studia z Prawa Wyznaniowego* 25: 195–216. <https://doi.org/10.31743/spw.13577>.
- Uruszczak, Waław. 2007. „Recepcja prawa kanonicznego w obowiązującym prawie polskim”. *Annales Canonici* 3: 5–21.

- Walencik, Dariusz. 2021. „Wyodrębnione jednostki organizacyjne Kościoła Katolickiego. Stan *de lege lata* i postulaty *de lege ferenda*”. *Przegląd Prawa Wyznaniowego* 13: 311–334. <https://doi.org/10.34888/ppw.2021.311-334>.
- Włodyka, Stanisław, Marcin Spyra. 2011. „Umowy w obrocie gospodarczym”. W: *Prawo umów handlowych*, red. Mirosław Stec, wyd. 3. System Prawa Handlowego 5, red. Stanisław Włodyka. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Zdyb, Marian, Grzegorz Lubeńczuk, Agnieszka Wołoszyn-Cichocka. 2019. *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*. Warszawa: Legalis/el.

