

Helena Pietrzak

Zasady opodatkowania Kościoła katolickiego w Polsce w latach 1918-1952

Prawo Kanoniczne : kwartalnik prawno-historyczny 46/1-2, 193-242

2003

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

HELENA PIETRZAK

Wyższa Szkoła Handlu i Prawa w Warszawie

ZASADY OPODATKOWANIA KOŚCIOŁA KATOLICKIEGO W POLSCE W LATACH 1918-1952

Treść: Wstęp. – I. Okres międzywojenny 1. Ustawodawstwo podatkowe 2. Postanowienia konkordatu 3. Zawilości zwolnień podatkowych. – II. Okres powojenny 1. Zmiana relacji Państwo-Kościół po II wojnie światowej 1.1. Wojna propagandowa 1.2. Perspektywy Kościoła katolickiego w Polsce 1.3. Skutki zerwania konkordatu 1.4. Zaostrzenie polityki podatkowej 2. Trudności w stosowaniu przepisów podatkowych 2.1. Sprawa podatku dochodowego i od wynagrodzeń 2.2. Księga podatkowa Nr 11 i próby uniknięcia jej prowadzenia 3. Przejęcie przez państwo dóbr martwej ręki 4. Obciążenia podatkowe ziem beneficjalnych 4.1. Podatek gruntowy 4.2. Społeczny Fundusz Oszczędnościowy 4.3. Zwolnienia od podatku gruntowego i SFO 5. Kwestia wymiaru podatków na obszarze Ziem Odzyskanych. – Wnioski końcowe.

WSTĘP

Odrodzenie Państwa Polskiego w 1918 r. i istnienie trzech zasadniczych ustawodawstw podatkowych państw zaborczych na jego terytorium było istotnym niebezpieczeństwem dla bytu II Rzeczypospolitej, rozsadzając jej jedność gospodarczą, polityczną i kulturalną. Z jednej strony potrzeby finansowe nowego państwa wymagały intensywnego wykorzystywania źródeł podatkowych za pomocą istniejących form, z drugiej zaś strony systemy podatkowe państw zaborczych nie były dostosowane do struktury gospodarczej nowego państwa, a ponadto poważnie różniły się między sobą. W celu wyeliminowania różnic z gospodarki finansowej, jednym z najpilniejszych zadań władz państwowych było dążenie do ujednoczenia ustawodawstwa podatkowego, a więc stworzenie własnego systemu podatkowego zdolnego dostarczyć niezbędne dochody dla wypełniania zadań państwa. W realizację tych zadań włączony był także

Kościół katolicki, który w II Rzeczypospolitej spotkał się z istotnymi zmianami w zakresie świadczeń podatkowych.

Zamierzeniem autorki jest ocena i konfrontacja ogólnych przepisów podatkowych ze stosowanymi wobec Kościoła działaniami pozaustawowymi. W dwóch punktach przedstawione zostały różnice w podatkach okresu międzywojennego i lat bezpośrednio powojennych. Ukazano wpływ zmian ustrojowych po wyzwoleniu kraju na ustawodawstwo podatkowe i stosunki pomiędzy państwem i Kościołem. Poddano analizie bezprawne próby stosowania wobec Kościoła katolickiego represji administracyjnych i propagandowych. Przedstawiono sprzeczności interpretacyjne odnośnie uregulowań tego okresu, a odnoszących się do podatku dochodowego i od wynagrodzeń, księgi Nr 11, zakresu pojęcia „celów kultu religijnego”, gruntów beneficjalnych itp. Zwrócono szczególną uwagę na istotne elementy polityki podatkowej stosowanej wobec Kościoła przez aparat państwowy, który dał początek późniejszym represjom stosowanym w opodatkowaniu kościelnych osób prawnych i fizycznych.

I. OKRES MIĘDZYWOJENNY

W okresie międzywojennym sprawy opodatkowania, w tym również zwolnienia od podatków Kościoła rzymskokatolickiego i jego duchowieństwa, oparte były na ustawodawstwie podatkowym oraz na postanowieniach konkordatu, a także na przepisach prawa kanonicznego¹. W tym okresie Kościół i duchowieństwo korzystali w szerokim zakresie ze zwolnień od podatków zarówno przychodowych, jak i majątkowych. Jeżeli np. prawo podatkowe nie przewidywało zwolnienia od podatku, zwolnienia te przyznawały postanowienia konkordatu².

1. Ustawodawstwo podatkowe

Ustawodawstwo podatkowe Polski w okresie międzywojennym ulegało częstym zmianom³. Działo się tak przede wszystkim z po-

¹ Por. *Notatka odnośnie do problemu polityki podatkowej Państwa wobec Kościoła i kleru*, AAN 1587/RK/125/507, k. 230. Szerzej por. J. Wisłocki, *Uposażenie duchowieństwa i Kościoła katolickiego w Polsce – 1918-1939*, Poznań 1981.

² Por. *Notatka w sprawie opodatkowania kościelnych i zakonnych osób prawnych oraz osób duchownych wyznania rzymsko-katolickiego*, AAN 1587/RK/125/507, k. 192.

³ Szerzej por. E. Taylor, *Polityka skarbowa...*, s. 1-8.

wodu wzrastających potrzeb finansowych państwa, bardzo często doraźnych, a także pod wpływem nacisku sfer gospodarczych, przeważnie kapitalistycznych⁴.

Podstawowe znaczenie w procesie unifikacji podatków bezpośrednich miała ustawa z dnia 16.07.1920 r. *o państwowym podatku dochodowym*⁵, wzorowana na odpowiednim podatku pruskim. Ustawodawcy polskiemu przyświecała idea, by właśnie z podatku dochodowego uczynić główne źródło dochodów państwa.

Podatek ten spełnił pokładane w nim nadzieje z punktu widzenia fiskalnego, a ponadto stosunkowo najpełniej ze wszystkich podatków realizował zasadę sprawiedliwości, będąc w dodatku podatkiem elastycznym. Uwzględnił zarazem koniunkturę gospodarczą, jak i zdolność płatniczą podatników⁶.

Podatnikami podatku dochodowego ustanowiono osoby fizyczne, osoby prawne oraz spadki wakujące od całości swych dochodów pochodzących zarówno ze źródeł krajowych, jak i położonych za granicą. Takie określenie podmiotów tego podatku wskazywało na to, że podatek dochodowy był podatkiem osobistym, w sensie zindywidualizowania dochodu w zależności od osobistych cech podatnika⁷.

Z kolei przedmiotem opodatkowania tym podatkiem były wszelkiego rodzaju dochody osiągane z gruntów, budynków, zajęć zawodowych, uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę oraz ze wszystkich innych źródeł dochodu (np. *iura stolae* duchowieństwa katolickiego). W samej ustawie przewidywano kilka zwolnień podmiotowych i przedmiotowych. Mianowicie zwolnionymi od podatku dochodowego były m.in. osoby prawne, przeznaczające swe dochody w całości na cele użyteczności publicznej (np. wyznaniowe i dobroczynne)⁸.

Mniejsze znaczenie fiskalne posiadały dwa następne, zunifikowane podatki: podatek od nieruchomości i podatek od lokali. Do

⁴ Por. L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 99 i n. Szerzej na ten temat por. R. Dmowski, *Polityka polska i odbudowa państwa*, Warszawa 1927.

⁵ Dz. U. z 1920 r., Nr 82, poz. 550.

⁶ Pomimo nieprzygotowania do płacenia tego podatku przez ludność większości obszarów kraju oraz administracji skarbowej (szczególnie byłego zaboru rosyjskiego) to jednak w literaturze finansowej można jednak znaleźć pozytywne opinie dotyczące tego podatku. (Por. T. Weinfeld, *Skarbowość polska*, t. II, Warszawa 1937, s. 121).

⁷ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 133.

⁸ Tamże, s. 132.

zunifikowania opodatkowania lokali doszło stosunkowo późno, bo dopiero dekretem prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14.11.1935 r. *o podatku od lokali*⁹.

Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem zostały wszelkiego rodzaju lokale na obszarze gmin miejskich. Obowiązek podatkowy ciążył na osobie fizycznej lub prawnej, zajmującej lokal lub trzymającej go do swej dyspozycji. Podstawą wymiaru było faktyczne komorne z roku poprzedzającego okres podatkowy lub przy lokalach zajętych bezpłatnie – wartość czynszowa.

Ściśle związane z podatkiem od lokali był drugi z podatków, a mianowicie podatek od nieruchomości, który wprowadzony został w życie dekretem prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14.01.1936 r. *o podatku od nieruchomości*.

Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem były w miastach wszelkie nieruchomości, a więc budynki mieszkalne, inne budowle oraz niezabudowane place. Na terenach wiejskich obciążeniu podlegały jedynie budynki niezwiązane z gospodarką rolną, ogrodniczą lub leśną. Obowiązany do uiszczenia tego podatku był przede wszystkim właściciel nieruchomości, a ponadto osoba fizyczna lub prawna uprawniona do pobierania czynszu, do bezpłatnego mieszkania lub bezpłatnego oddania nieruchomości do celów mieszkalnych. Podstawę wymiaru podatku za rok podatkowy stanowił czynsz z tytułu najmu lub czynsz dzierżawny należny za rok poprzedzający rok podatkowy.

Mniejsze znaczenie z punktu widzenia fiskalnego miały w okresie dwudziestolecia międzywojennego tzw. nadzwyczajne daniny majątkowe, podatek od kapitałów i rent, specjalny podatek od wynagrodzeń wypłacanych z funduszy publicznych i inne. Nie udało się jednak w pełni zunifikować podatku gruntowego¹¹ ani też podatku od spadków i darowizn¹². Brak unifikacji tych dwóch ostatnich podatków władze państwowe tłumaczyły brakiem jednolitej regula-

⁹ Dz. U. z 1935 r., Nr 82, poz. 505.

¹⁰ Dz. U. z 1936 r., Nr 3, poz. 14.

¹¹ Por. *Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 04.11.1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym* (Dz. U. Nr 85, poz. 593); art. 20 ust. 2 tego dekretu stanowił, że „przepisy państw zaborczych dotyczących tego podatku obowiązują o tyle, o ile nie są sprzeczne z postanowieniami powyższego dekretu”.

¹² Por. *Ustawa z dnia 29.05.1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn* (Dz. U. Nr 49, poz. 299 z późn. zm.) wyrażała zasadę, iż w bylej

cji tej problematyki w prawie cywilnym. Tak więc w różnych województwach, a nawet powiatach, były one pobierane na podstawie przepisów obowiązujących poprzednio w poszczególnych zaborach.

Okres dwudziestolecia międzywojennego to nie tylko konsolidacja i unifikacja polskiego systemu podatkowego. W tym okresie doszło bowiem do opracowania i uchwalenia ustawy z dnia 15.03.1934 r. *Ordynacja Podatkowa*¹³, będącej najobszerniejszą próbą kodyfikacji polskiego ogólnego prawa podatkowego.

O znaczeniu tej kodyfikacji może świadczyć fakt, iż szereg obecnie obowiązujących rozwiązań prawno-podatkowych ma swoje źródło w postanowieniach przedwojennej ordynacji podatkowej.

W Polsce, do momentu uchwalenia ordynacji, zagadnienia wymiaru podatków regulowane były w wielu przepisach rozrzuconych w różnych aktach i ustawach, najczęściej dotyczących tylko określonego podatku. Stąd w praktyce pojawiały się określone wątpliwości co do stosowania takich czy innych instytucji, a ponadto regulacje w poszczególnych ustawach podatkowych nie miały z zasady charakteru wyczerpującego, stąd więc określone luki w prawie¹⁴.

W ordynacji podatkowej po raz pierwszy określono ogólny porządek podatkowy w państwie, a w szczególności sformułowano niektóre ważniejsze konstrukcje ogólnego materialnego prawa podatkowego, unormowano procedurę podatkową oraz reguły odpowiedzialności karnej za naruszenie norm prawa podatkowego. Ponadto ustawa ta wprowadziła do polskiego systemu podatkowego kluczowe do dnia dzisiejszego kategorie: „obowiązek podatkowy” i „zobowiązania podatkowe”, chociaż bez zdefiniowania tychże pojęć¹⁵. W ordynacji podatkowej w sposób całościowy została uregulowana problematyka materialnego i procesowego prawa karno-podatkowego¹⁶.

dzielnicy pruskiej i austriackiej przepisy prawne zaborców obowiązywały obok przepisów polskich.

¹³ *Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 14.02.1936 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy z dnia 15.03.1934 r. zawierającej „Ordynację Podatkową”, Dz. U. z 1936 r., Nr 14, poz. 134.*

¹⁴ Por. A. Kamrowski, T. Rzepecki, *Ordynacja podatkowa*, Poznań 1935, s. 157 i n.

¹⁵ Szerzej por. S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne*, Poznań 1946, s. 167-183.

¹⁶ Należy zauważyć, że przedwojenna ordynacja podatkowa w zasadzie nie regulowała problematyki zaskarżenia orzeczeń prawomocnych władz podatkowych do Najwyższego Trybunału Administracyjnego. Ustrój, kompetencje oraz postępowanie przed tym trybunałem regulowane były ustawą z dnia 03.08.1922 r. o *Najwyższym Trybunale*

Reasumując rozważania dotyczące opodatkowania w Polsce międzywojennej, należy podkreślić, iż stosowanie takiej liczby podatków komplikowało cały system podatkowy, co było uciążliwe dla podatników oraz ujemnie rzutowało na pracę administracji skarbowej. Takie ustawienie opodatkowania prowadziło w prostej drodze do fiskalizmu, którego występowanie w Polsce międzywojennej było niesporne.

2. Postanowienia konkordatu

Jak już wspomnieliśmy o tym wcześniej, opodatkowanie Kościoła rzymskokatolickiego w Polsce oprócz ustawodawstwa podatkowego oparte było również na postanowieniach konkordatu z 1925 r.¹⁷, który w art. XV stanowił, że duchowni i ich majątek oraz majątek osób prawnych kościelnych i zakonnych podlegać miał opodatkowaniu na równi z osobami i majątkiem obywateli Rzeczypospolitej oraz osób prawnych świeckich. Wyjątek jednak od tej reguły stanowiły budynki poświęcone służbie Bożej, seminariów duchownych, domów przygotowawczych dla zakonników i zakonnic składających śluby ubóstwa, oraz dobra i prawa majątkowe, których dochody były przeznaczone na cele kultu religijnego i nie przyczyniały się do dochodów osobistych beneficjentów. Co więcej, pomieszczenia biskupów i duchowieństwa parafialnego oraz ich lokale urzędowe miały być traktowane przez Skarb Państwa na równi z pomieszczeniami urzędowymi funkcjonariuszy i lokalami instytucji państwowych¹⁸.

Jak widać, konkordat uzależniał zasady opodatkowania od postanowień ogólnego prawa podatkowego. Gwarantował on jednak Kościołowi szereg zwolnień podatkowych nawet w przypadkach, gdy zwolnienia takie nie były przewidziane w ustawodawstwie podatkowym. Ponadto uchylał moc wszystkich ustaw, rozporządzeń lub dekretów sprzecznych z jego postanowieniami oraz urzędowe

Administracyjnym (Dz. U. z 1922 r., Nr 67, poz. 600). Znaczną częścią spraw rozpoznawanych przez ten jedyny sąd administracyjny były sprawy podatkowe.

¹⁷ *Konkordat pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Rzymie dnia 10.02.1925 r.*, Dz. U. z 1925 r., Nr 72, poz. 501.

¹⁸ Por. *Ustawodawstwo podatkowe a związki wyznaniowe*, AAN 1587/RK/125/490, k. 25-26. Szerzej por. R. Dmowski, *Kościół, naród, państwo*, Warszawa 1927; L. Kopler, *Kościół a polityka*, Kraków 1929; W. Mystek, *Kościół katolicki w Polsce w latach 1918-1939. Zarys historyczny*, Warszawa 1966.

wykładnie ówczesnego Ministerstwa Skarbu¹⁹. W przypadkach więc, gdy zwolnienia zawarte w prawie podatkowym były wyższe niż przewidziane w konkordacie, stosowano w praktyce postanowienia konkordatu²⁰.

3. Zawilości zwolnień podatkowych

Obie konstytucje polskie omawianego okresu (marcowa z 17.03.1921 r.²¹ i kwietniowa z 23.04.1935 r.²²) stwarzały przesłanki do traktowania w ustawodawstwie polskim kościołów i związków wyznaniowych oraz pracowników kultu religijnego jako osób posiadających pewne przywileje z racji pełnionych zadań w porównaniu z innymi osobami fizycznymi i prawnymi²³.

W stosunku do pracowników kultu uznanych prawnie wyznań to uprzywilejowanie przejawiało się między innymi w zwalnianiu ich od różnego rodzaju ciężarów i świadczeń publicznych. Tak np. duchowieństwo zwalniane było od obowiązku dostarczania środków przewozowych na rzecz wojska w czasie pokoju²⁴, od osobistych świadczeń wojennych, od obowiązków w dziedzinie przygotowania obrony przeciwlotniczej w czasie pokoju²⁵, od obowiązku świadczeń rzeczowych²⁶, od powszechnego obowiązku wojskowego²⁷ itp. Przy-

¹⁹ Por. art. XXV konkordatu.

²⁰ Szerzej por. H. Rybczyński, *W sprawie konkordatu między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską z 10.11.1925 roku*, w: *Kościół w II Rzeczypospolitej*, pod red. Z. Zielińskiego i S. Wilka, Lublin 1981, s. 49-52.

²¹ *Ustawa z dnia 17.03.1921 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz. U. z 1921 r., Nr 44, poz. 267; Szerzej por. S. Krakowski, *Geneza konstytucji z 17 marca 1921 r.*, Warszawa 1977.

²² *Ustawa Konstytucyjna z dnia 23.04.1935 r.*, Dz. U. z 1935 r., Nr 30, poz. 227.

²³ Szerzej por. A. Ajnenkiel, *Polskie konstytucje*, Warszawa 1983.

²⁴ Por. *Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 12.11.1927 r. o obowiązku dostarczania środków przewozowych na rzecz wojska w czasie pokoju*, Dz. U. z 1927 r., Nr 102, poz. 883.

²⁵ Por. *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24.01.1939 r. o obowiązkach osób fizycznych oraz władz i instytucji w dziedzinie przygotowania personelu obrony przeciwlotniczej i przeciwgazowej w czasie pokoju*, Dz. U. z 1939 r., Nr 10, poz. 54.

²⁶ Por. *Rozporządzenie Ministrów: Spraw Wojskowych, Spraw Wewnętrznych, Spraw Zagranicznych, Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Rolnictwa i Reform Rolnych, Przemysłu i Handlu, Komunikacji, Opieki Społecznej oraz Poczty i Telegrafów z dnia 26.08.1939 r. w sprawie wykonania ustawy o powszechnym obowiązku świadczeń rzeczowych*, Dz. U. z 1939 r., Nr 81, poz. 529.

²⁷ Por. *Rozporządzenie Ministrów: Spraw Wojskowych, Spraw Wewnętrznych i Opieki Społecznej z dnia 07.02.1939 r. wydane w porozumieniu z Ministrami: Spraw Zagranicznych, Skarbu, Sprawiedliwości, Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego, Rolnictwa*

czynny powyższych zwolnień wynikały przede wszystkim z racji pełnionych przez duchownych posług i zadań, które nie mogły kolidować z powyższymi obowiązkami.

Należy też zauważyć, że w zakresie podatku dochodowego prawo podatkowe zwalniało od podatku dochody osób prawnych, obracane w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, wyznaniowe, dobroczynne. Ta ogólna zasada odnosiła się również do kościelnych i zakonnych osób prawnych²⁸. Jeżeli więc taka osoba wydała wszystkie dochody na przytoczone powyżej cele, nie płaciła podatku. Ale mógł się zdarzyć przypadek, że osoba taka, posiadając kilka dóbr, źródeł dochodu, nie obróciła w całości dochodów na omówione cele, lecz tylko dochody z niektórych dóbr i tylko na cele kultu religijnego. W takich wypadkach, zgodnie z postanowieniami konkordatu, dochody z tych poszczególnych dóbr, źródeł dochodu, wolne były od podatku. W tym miejscu więc zwolnienia podatkowe dla Kościoła były liczniejsze niż dla osób prawnych świeckich, ponieważ poszerzone o przywileje konkordatowe.

Jeśli natomiast chodzi o przedwojenny zakres podatków od nieruchomości i od lokali, to należy zaznaczyć, że w przypadku tego pierwszego podatku zwolnione były nieruchomości kościelnych i zakonnych osób prawnych, jeżeli zachowane były konkretne warunki. Mianowicie, gdy nieruchomości lub ich części nie przynosiły dochodów z wynajęcia lub ich wydzierżawienia, ponadto jeśli stanowiły własność prawnie uznanych związków, gmin wyznaniowych i ich instytucji oraz jeżeli nie były zajęte przez przedsiębiorstwa związków wyznaniowych i ich instytucji²⁹.

Dla zwolnienia od podatku obowiązywało łączne zachowanie wszystkich tych trzech warunków. Należy jednak zaznaczyć, że w stosunku do Kościoła rzymskokatolickiego warunki te zostały poszerzone, ponieważ postanowienia konkordatu przewidywały zwolnienia od podatku nawet takich budynków, które przynosiły dochody, byleby tylko dochody te przeznaczone zostały na cele kultu religijnego i nie przyczyniały się do dochodów osobistych beneficjentów.

i Reform Rolnych oraz Komunikacji w sprawie wykonania ustawy z dnia 09.04.1938 r. o powszechnym obowiązku wojskowym, Dz. U. z 1939 r., Nr 20, poz. 131.

²⁸ Por. *Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 14.12.1935 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o państwowym podatku dochodowym*, Dz. U. z 1935 r., Nr 2, poz. 6.

²⁹ Dz. U. z 1939 r., Nr 3, poz. 14.

Natomiast w przypadku podatku od lokali zwolnienie obejmowało pomieszczenia zajęte na kościoły, świątynie, seminaria duchowne, domy przygotowawcze dla zakonników i zakonnice, ponadto pomieszczenia mieszkalne zakonników i zakonnice składających ślub ubóstwa oraz lokale urzędowe instytucji wyznaniowych³⁰.

W odniesieniu zaś do podatku gruntowego, wolne od podatku były grunty należące do wyznań uznanych przez państwo, z których dochody przeznaczane były stale i wyłącznie na cele kultu religijnego i nie przyczyniały się do osobistych dochodów duchowieństwa bądź innych osób. To zwolnienie obejmowało także grunty, na których mieściły się cmentarze³¹.

Jak widać z przytoczonej wyżej analizy przepisów, prawo podatkowe stosowało w zasadzie praktykę względnych zwolnień, uwarunkowanych pewnymi okolicznościami. Jak już wspomniano, te okoliczności zwolnień podatkowych były uzupełniane o postanowienia konkordatu, który, pełniąc rolę nadrzędną w kwestii zwolnień podatkowych, rozszerzał własnymi postanowieniami zakres zwolnień ustawowych. Jednym słowem gwarantował Kościołowi szereg zwolnień podatkowych nawet w przypadkach, gdy zwolnienia takie nie były przewidziane w ustawodawstwie podatkowym. Tym samym przyczyniał się do wielu zawiłości powstałych przy interpretacji przepisów podatkowych. Tym bardziej, że w swych postanowieniach zawierał inną niż ustawodawstwo podatkowe terminologię. Wątpliwości dotyczyły dwóch pojęć. Mianowicie określenia „celów wyznaniowych”, używanych w przepisach podatkowych, i pojęcia „kultu religijnego”, stosowanego w konkordacie. Ten pierwszy termin pozwalał na zbyt szerokie możliwości interpretacyjne, stwarzając sytuację, w której Kościół był zwalniany nazbyt często od zobowiązań podatkowych. Dlatego też orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego dokonało identyfikacji tych pojęć oraz ścisłej interpretacji pojęcia „kultu religijnego”. Ze znanych wyroków NTA na szczególną uwagę zasługuje wyrok z 12.05.1938 r., który zastosował interpretację najbardziej zawężającą pojęcie „kultu religijnego”. Stwierdził mianowicie, że „wymogiem przewidzianego w konkordacie zwolnienia podatkowego dóbr, których dochody przeznaczane są na cele kultu religijnego,

³⁰ Dz. U. z 1934 r., Nr 33, poz. 258.

³¹ Dz. U. z 1939 r., Nr 85, poz. 593.

jest zużywanie tych dochodów na cele samego spełniania czynności należących do objawów kultu religijnego, tj. na koszty nabycia i utrzymania przedmiotów, użytkowanych przy spełnianiu czynności jw. lub wyłącznie do tych czynności służących³².

Z kolei okólnik wydany przez Ministerstwo Skarbu w 1938 r., a zawierający urzędową wykładnię przepisów podatkowych, ustalał, że przez przeznaczenie dochodu na cele wyznaniowe należy rozumieć wydatki na cele kultu religijnego i to w ścisłym tego słowa znaczeniu, tj. majątek przeznaczony na utrzymanie w dobrym stanie budynku kościelnego i na wydatki połączone z odprawianiem nabożeństw. Okólnik ten zawierał sformułowanie jeszcze bardziej zawężające i niejasne, a mianowicie, że za „przeznaczenie dochodów na cele kultu religijnego należy uważać przeznaczenie ich na nabycie i utrzymanie przedmiotów majątkowych użytkowanych wyłącznie przy spełnianiu czynności należących do objawów kultu religijnego”.

Jak wynika z powyższej urzędowej wykładni, dość pobieżnie zostały określone omawiane pojęcia. Co więcej, taka interpretacja nie rozstrzygała wielu wątpliwości i zawiłości, które powstały w związku ze zwolnieniami podatkowymi. Przyczyniła się jedynie do ich poszerzenia. Nadal więc niejasna była kwestia np. opodatkowania dochodów wydanych na budowę kościołów czy też inne podobne inwestycje. Chociaż przedwojenna praktyka podatkowa nie stwierdziła faktu opodatkowania budowy kościołów³³, to jednak z zestawienia przepisów i judykatury jasno wynika, że powinna być ona opodatkowana, ponieważ nie została wyraźnie zakwalifikowana do wydatków podlegających zwolnieniu od podatku.

II. OKRES POWOJENNY

Po zakończeniu II wojny światowej tylko początkowo korzystano w Polsce z systemu podatkowego okresu dwudziestolecia międzywojennego. Wskutek ustaleń układu jałtańskiego i objęcia Polski wpływami sowieckimi w ustawodawstwie podatkowym w coraz większym stopniu zaczęto stosować obce dotychczasowej kulturze

³² *Notatka w sprawie zasad opodatkowania kościelnych i zakonnych osób prawnych oraz osób duchownych wyznania rzymsko-katolickiego*, AAN 1587/RK/125/490, k. 59.

³³ Przyczyniły się do tego postanowienia konkordatu, które pełniąc rolę nadrzędną, poszerzały zakres zwolnień podatkowych.

prawnej wzory ustawodawstwa radzieckiego, polegające na zerwaniu z zasadą równości podatników wobec prawa. Ponadto ustawodawstwo to polegało na różnicowaniu statusu podatkowego podmiotów zobowiązanych w zależności od przynależności do określonego sektora własności, branży, podporządkowania szczeblowi centralnemu lub terenowemu³⁴. W Polsce na skutek dokonujących się zmian politycznych rozpoczął się również proces dekodyfikacji prawa podatkowego, polegający na uchyleniu mocy obowiązującej ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz parcelacji ogólnego prawa podatkowego, pomiędzy aż trzy akty prawodawcze: dekret z dnia 16.05.1946 r. *o zobowiązaniach podatkowych*³⁵, dekret z 16.05.1946 r. *o postępowaniu podatkowym*³⁶ i dekret z dnia 11.04.1947 r. – *Prawo karne skarbowe*³⁷.

1. Zmiana relacji Państwo – Kościół po II wojnie światowej

Wspomniane zmiany ustrojowe, które nastąpiły po wyzwoleniu kraju, a w szczególności zerwanie konkordatu z 1925 r., niewątpliwie zadecydowały o kierunku zmian, jakie miały nastąpić i nastąpiły na odcinku ustawodawstwa podatkowego, a także stosunków pomiędzy państwem a Kościołem. Należy zaznaczyć, że dotychczasowy stan na tym odcinku nie był i nie mógł być szybko i w całości zmieniony, mimo iż nastąpiły znaczne przemiany zarówno w ustroju politycznym, jak i gospodarczym państwa polskiego³⁸. Kościół, utraciwszy po wojnie dawną pozycję w systemie społeczno-politycznym, zaczął przeciwstawiać się narastającej polityce ateizacji, realizowanej metodami administracyjnymi³⁹.

Sprawami, które zakłócały początkowo poprawne stosunki między państwem i Kościołem były m.in.: polityka władz wobec Kościoła na Ziemiach Odzyskanych, zabór mienia kościelnego na tych ziemiach, inwigilacja duchowieństwa i przymusowe wysiedlanie

³⁴ Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 154.

³⁵ Dz. U. z 1946 r., Nr 27, poz. 173.

³⁶ Dz. U. z 1946 r., Nr 27, poz. 174.

³⁷ Dz. U. z 1947 r., Nr 32, po. 140.

³⁸ *Informacja w sprawie opodatkowania kościelnych i zakonnych osób prawnych oraz osób duchownych wyznania rzymskokatolickiego*, AAN 1587/RK/125/491, k. 34.

³⁹ Por. A. Dudek, T. Marszałkowski, *Walki uliczne w PRL (1956-1989)*, Kraków 1999, s. 81. Szerzej por. J. Majka, *Kościół w Polsce po II wojnie światowej. Zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania jego działalności*, „Chrześcijanin w Świecie” 196/1994/ nr 4, s. 6-22.

polskich kapłanów do Niemiec. Ponadto dzielenie hierarchii i duchowieństwa oraz próby zdeprecjonowania Kościoła przed społeczeństwem⁴⁰.

Jednym jednak z najdotkliwszych sposobów prześladowania duchowieństwa, powszechnie stosowanym od lat powojennych, była represyjna polityka podatkowa. Próby rygorystycznego egzekwowania należności podatkowych prowadziły do powstawania lokalnych konfliktów. Władze usilnie starały się pozbawić Kościół wielu instytucji i uszczuplić jego stan majątkowy. Ponadto próbowały niezgodnie z prawem stosować represje administracyjne, nagonkę propagandową oraz dopuścić do osłabienia autorytetu w społeczeństwie⁴¹.

1.1. Wojna propagandowa

W okresie powojennym w wyniku wskazanych zmian w relacji Państwo-Kościół rozpoczął się w Polsce nieunikniony konflikt, który w konsekwencji przerodził się w „wojnę propagandową” prowadzoną przez władze państwowe wobec Kościoła. Jej zakres dotyczył wielu dziedzin życia, zarówno sfery religijnej, jak i kwestii finansowych⁴².

Mianowicie władze postanowiły ograniczyć bazę materialną Kościoła i jego instytucji, a tym samym możliwości finansowania działalności, wykraczającej poza ramy czynności ściśle kultowych. Zastosowały ścisłą kontrolę finansową gospodarki Kościoła i jego in-

⁴⁰ Por. A. Czohara, *Stosunki państwowo-kościelne. Belgia, Francja, Hiszpania, Włochy*, Warszawa 1993, s. 4. Szerzej por. *Zatrute źródła*, „Trybuna Ludu” 1510/1953/ nr 84, s. 4.

⁴¹ Por. A. Dudek, T. Marszałkowski, *Walki uliczne...*, s. 111, 136. Szerzej por. K. Kąkol, *Socjalizm, Państwo, Kościół*, Warszawa 1982. Należy zauważyć, że po uznaniu konkordatu za nieobowiązujący państwo nie czuło się zobowiązane do przestrzegania jego postanowień ani też nie traktowało Kościoła katolickiego w kategoriach zapisu konstytucyjnego z 1921 r., który nadal formalnie obowiązywał. Można powiedzieć, iż stosunek państwa do Kościoła był określany przez ideologiczne założenia filozofii marksistowskiej, a w praktyce – korzystając z wytworzonej luki prawnej poprzez zerwanie konkordatu, prowadzono politykę faktów dokonanych, chcąc siłą zmusić hierarchię do aprobaty poczynić władz.

⁴² Por. L. Pastusiak, *Z tajników archiwów dyplomatycznych. Stosunki polsko-amerykańskie w latach 1948-1954*, Toruń 1999, s. 54-55. Szerzej por. J. Krukowski, *Kościół i państwo w okresie od Soboru Watykańskiego II do Jana Pawła II*. Symposium wygłoszone na KUL-u dnia 20.05.1981 r. „Rocznik Teologiczno-Kanoniczny” 29/1982/ z. 5, s. 169-170. Należy zauważyć, że z głoszonego przez partię komunistyczną światopoglądu wynikało założenie, że ma ona zwalczać religię wszelkimi dostępnymi środkami propagandowymi.

stytucji. Ponadto próbowały doprowadzić do rozwarstwienia duchowieństwa poprzez przychylnie traktowanie tzw. duchowieństwa lojalnego, a więc podporządkowanego władzy i wywiązującego się należycie ze swych obowiązków wobec państwa⁴³. Natomiast wobec tzw. duchowieństwa nielojalnego, reakcyjnego i wrogiego, egzekwowano z całą konsekwencją przepisy i stosowano sankcje podatkowe⁴⁴. Co więcej, sugerowano Kościołowi wrogą działalność wobec Polski, zmierzającą do obalenia władzy⁴⁵. Zarzucano duchownym współpracę z wywiadem amerykańskim i skazywano na kary więzienia⁴⁶. Twierdzono, że księża poprzez wytyczne polityki Watykanu prowadzili „antypolską działalność” i należeli do „organizacji dywersyjno-spiegowskiej”⁴⁷. Wszystkie te czynności miały na celu udowodnienie rzekomej współpracy Episkopatu z siłami wrogimi Polsce, a przez to skompromitowanie hierarchii kościel-

⁴³ Władze państwowe próbowały wywołać konflikt między Episkopatem a duchowieństwem. Główną próbą zmierzającą bezpośrednio do tego faktu było utworzenie we wrześniu 1949 r. grupy „księży patriotów” w formie Komisji Księży przy Związku Bojowników o Wolność i Demokrację, których zadaniem było wywieranie presji na innych księżach i biskupach w interesie władz państwowych.

⁴⁴ Por. *Notatka odnośnie...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 232.

⁴⁵ Por. P. Raina, *Kardynał Wyszyński Prymas Polski*, t. 1, cz. 2, Londyn 1979, s. 417.

⁴⁶ Szerzej por. M. R. Bombicki, *Księża przed sądami specjalnymi 1944-1954*, Poznań 1993. Po wojnie Urząd Bezpieczeństwa szantażował księży stawiających opór wobec ekipy rządowej. Skazywano księży za rzekome przestępstwa finansowe, działania antyrządowe czy też współpracę z Niemcami. Potajemnie popełniano morderstwa na księżach. (Por. P. Raina, *Kardynał Wyszyński...*, s. 222-228).

⁴⁷ „...władze bezpieczeństwa zlikwidowały antypaństwową, szpiegowską działalność pewnych kół kościelnych, do których należeli dostojnicy kościelni z Arcybiskupiej Kurii Krakowskiej... ujawnione zostało, że siedziba kurii była jaskinią szpiegów, bandy i dywersantów... krecia robota dostojników w Arcybiskupiej Kurii Krakowskiej to jeden z przejawów szpiegowsko-dywersyjnej działalności różnych wrogich agentur w krajach obozu pokoju i socjalizmu... Działalność ta, godząca w naszą niepodległość, jest fragmentem antypolskiej, prohitlerowskiej akcji Watykanu i jego agentury w kraju. Watykan udziela błogosławieństw papieskich krwawym katom hitlerowskim, osłabionym w Polsce mordercom, z których niejeden ma na sumieniu dziesiątki czy setki tysięcy ofiar. Nie cofa się przed żadną okazją, by zachęcić hitlerowców z zachodnich Niemiec do antypolskiej akcji rewizjonistycznej, popiera ich roszczenia do Ziemi Odzyskanych, jawnie popiera odbudowę rozbójniczego Wehrmachtu” (Por. *W cieniu kurii arcybiskupiej*, „Trybuna Ludu” 1399/1952/ nr 337, s. 3). Tego typu określenia i zarzuty były nie tylko obelgą w stosunku do Kościoła, ale stanowiły czysto demagogiczny plan. Wyrażały jednocześnie jaskrawy stosunek państwa do Kościoła. Ponadto prowadziły do indoktrynacji „na siłę” polskiego społeczeństwa.

⁴⁸ Por. P. Raina, *Kościół w PRL. Kościół katolicki a państwo w świetle dokumentów 1945-89*, t. I, Poznań 1994, s. 279.

nej⁴⁸. Prowadzone w ten sposób prześladowania Kościoła nie ograniczały się tylko do duchowieństwa, ale dotyczyły także społeczeństwa katolickiego, które dręczone było licznymi zarządzeniami wydawanymi przy każdej niemal okazji katolickich uroczystości. Mia nowicie zabraniano parafiom procesji urządzanych zgodnie ze zwyczajem na ulicach miasta oraz wywieszania flag kościelnych. Ponadto, podczas zaplanowanych, konkretnych uroczystości kościelnych organizowano o tej samej godzinie różnego typu rozrywki, tj.: loty pokazowe nad miastem czy hałaśliwe rajdy. Zarządzano też zebrania obowiązkowe w gminach, a młodzież szkolną usiłowano zbierać w kinach bądź organizowano dla niej na stadionach różne zabawy.

Należy w tym miejscu zauważyć, że tego typu działania władz administracyjnych nie podnosiły autorytetu władzy ani też nie przyczyniały się do wzrostu zaufania do niej. Tego rodzaju działania nie były też w stanie autorytetu Kościoła pomniejszyć, co więcej – wywoływały skutek wręcz odwrotny⁴⁹.

Oczywiście władze państwowe nie dostrzegały w powyższych działaniach elementów prześladowania Kościoła. Co więcej, twierdziły, że to właśnie Kościół jest inicjatorem zamieszek, ciągłych nieporozumień czy też ataków propagandowych⁵⁰.

1.2. Perspektywy Kościoła katolickiego w Polsce

Pomimo prowadzonej przez państwo wrogiej polityki wobec Kościoła, władze kościelne jednak z optymizmem wypowiadały się na temat perspektyw Kościoła katolickiego w Polsce⁵¹. Przewidywano nawet, że chociaż prześladowania Kościoła będą kontynuowane, np. poprzez aresztowania biskupów, to jednak wiara katolików w narodziny lepszej Polski będzie się wzmacniać. Sam kardynał Hlond twierdził, że ówczesny „rząd nie przetrwa wiecznie, ale Ko-

⁴⁸ Por. Tamże, s. 196-197.

⁵⁰ Por. A. Paczkowski, *Dokumenty do dziejów PRL. Aparat bezpieczeństwa w latach 1944-1956*, cz. II, Warszawa 1996, s. 34.

⁵¹ Szerzej por. J. Zabłocki, *O Boskim i cesarskim*, „Dziś i Jutro” 393/1953/ nr 23, s. 6-7 i 9; A. Krasieński, *O jedności i samodzielności*, „Dziś i Jutro” 376/1953/ nr 6, s. 1-2; W. Kętrzyński, *O entuzjazmie i oporach*, „Dziś i Jutro” 375/1953/ nr 5, s. 3-5; J. Krukowski, *Doświadczenia, realia i nadzieje*. Rozmowa przeprowadzona przez E. Balawejdera, „Chrześcijanin w Świecie” 1985, nr 6, s. 58-66. M. Roztworowski, *Przemiany nieuniknione*, „Dziś i Jutro” 378/1953/ nr 8, s. 3; J. Zabłocki, *O rozwoju świadomości społecznej katolików*, „Dziś i Jutro” 388/1953/ nr 18, s. 3 i 10.

ściół tak, ponieważ jest ponad podziałami i daleki od rządowej propagandy”⁵².

Stanowczo mniej optymistyczne poglądy wyrażano co do posunięć władzy państwowej na odcinku podatkowym. Główną przyczyną powyższego stanowiska była intensyfikacja opodatkowania Kościoła, do której rzekomo doprowadziło nieprzestrzeganie przepisów warunkujących zwolnienia od podatku i wydatkowanie dochodów na cele niekultowe⁵³. Należy tutaj zauważyć, że wspomnianymi celami niekultowymi była np. kwestia ponoszenia przez Kościół wydatków na kurie diecezjalne czy też utrzymanie zakonników.

Władze jednak nie dostrzegały trudności związanych ze wskazanymi wydatkami, ponieważ pragnęły mieć kontrolę nad przychodami i rozchodami instytucji kościelnych⁵⁴.

1.3. Skutki zerwania konkordatu

Jak wspomniano wyżej, w okresie powojennym zasadnicze zmiany w relacji państwo-Kościół, w tym także w podstawach prawnych opodatkowania kościelnych osób prawnych i fizycznych, nastąpiły w związku z uchwałą Rady Ministrów z dnia 12.09.1945 r., stwierdzającą zerwanie konkordatu oraz w związku z nowelizacją przepisów podatkowych. Normy zawarte w konkordacie przestały obowiązywać. Jedynymi normami regulującymi opodatkowanie Kościoła stały się państwowe przepisy podatkowe. Należy jednak dodać, o czym również wspomniano wyżej, że dotychczasowy stan na tym odcinku nie był i nie mógł być szybko i w całości zmieniony, mimo iż nastąpiły znaczne przemiany zarówno w ustroju politycznym, jak i gospodarczym państwa polskiego⁵⁵. Tak więc niektóre zasady przedwojennej regulacji prawnej przez pewien czas były stosowane w praktyce.

Nowelizacja ustaw i przepisów podatkowych prowadzona była stopniowo i z dużą ostrożnością, aby nie wywierać zbyt dużej, na-

⁵² Por. L. Pastusiak, *Z tajników archiwów...*, s. 56.

⁵³ Por. *Problemy podatkowe w polityce – wyznaniowej Państwa*, AAN 1587/RK/125/491, k. 3. Szerzej por. W. Abraham, *Stosunek Kościoła do państwa w Polsce, 1926-1927*; S. Adamski, *Nasz stosunek do państwa*, Katowice 1934; J. Sawicki, *Historia stosunków Kościoła do państwa*, Kraków 1946.

⁵⁴ Por. *Problemy podatkowe...*, k. 3.

⁵⁵ Por. *Informacja o zasadach opodatkowania instytucji kościelnych i kleru rzymskokatolickiego*, AAN 1587/RK/125/496, k. 79.

tychmiastowej presji podatkowej na Kościół. Dotyczyła ona w wielu przypadkach rzeczy drugorzędnych. Pozostawiła zasadę uprzywilejowania instytucji kościelnych w zakresie wydatków na cele kultu religijnego, jednak zawężyła ten zakres do wydatków bezpośrednich i wyłącznych na wykonywanie kultu oraz dążyła do stosowania zwolnień przedmiotowych zamiast podmiotowych⁵⁶.

1.4. Zaostrzenie polityki podatkowej

Znowelizowane po wojnie przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania kościelnych osób prawnych i fizycznych uległy zmianom w kierunku zawężenia ulg podatkowych.

W zakresie podatku dochodowego dekret z dnia 08.01.1946 r. *o podatku dochodowym*⁵⁷ wyłączył ze zwolnienia dochody osiąmane przez Kościół z przedsiębiorstw (przemysł, handel, usługi), bez względu na cel, na który zostały wydane. Od tego roku zwolnienia innych dochodów uwarunkowano nie tylko przeznaczeniem całości dochodów na cele kultu religijnego, ogólnej użyteczności, oświatowe, naukowe, dobroczynne, lecz wprowadzono zasadę, że cele te powinny być zgodne ze statutem danej osoby prawnej⁵⁸. Ponieważ przepisy nie sprecyzowały, co należy uważać za statut Kościoła rzymskokatolickiego, a po uchynieniu konkordatu żadnego aktu ustawodawczego o stosunku państwa do Kościoła nie wydano, sprawa ta pozostała nadal otwarta, powodując trudności w stosowaniu przepisów podatkowych. Władze kościelne uważały, że statut Kościoła rzymskokatolickiego stanowi prawo kanoniczne, którego państwo nie uznawało za normę wiążącą. Ten stan rzeczy powodował wiele kontrowersji w polityce podatkowej stosowanej wobec instytucji kościelnych, których osobowość prawna nie została jasno ustalona⁵⁹.

Dalszy warunek zwolnienia od podatku określał z kolei dekret z dnia 26.10.1950 r. *o podatku dochodowym*⁶⁰, a mianowicie uzależnił zwolnienie od przeznaczenia całości dochodów po potrąceniu

⁵⁶ Por. Tamże, k. 79.

⁵⁷ Por. *Obwieszczenie Ministra Skarbu z dnia 22.02.1947 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu dekretu z dnia 08.01.1946 r. o podatku dochodowym*, Dz. U. z 1947 r., Nr 25, poz. 99.

⁵⁸ Por. *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich do Urzędu ds. Wyznań w sprawie ulg podatkowych Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego*, AAN 1587/11/37/1049, k. 1.

⁵⁹ Por. *Informacja w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/491, k. 34-35.

⁶⁰ Dz. U. z 1950 r., Nr 49, poz. 450.

kosztów funkcjonowania osób prawnych bezpośrednio na wspomniane wyżej cele. Przy czym zastąpiono określenie „cele wyznaniowe” na „cele kultu religijnego”. Ponadto ustalono, że za dochody przeznaczone na cele kultu religijnego uważać należy dochody, które zostały przeznaczone na nabycie lub utrzymanie przedmiotów używanych wyłącznie przy spełnianiu obrzędów religijnych. Przedwojenna zasada, że obracanie dochodów, nawet częściowe, na utrzymanie osób duchownych i zakonnych nie jest przeznaczeniem na cele kultu religijnego, pozostała nadal utrzymana⁶¹.

Jeżeli natomiast instytucje kościelne (diecezje, seminaria diecezjalne, parafie i domy zakonne) wykonywały działalność gospodarczą, podlegały również opodatkowaniu podatkiem obrotowym na podstawie dekretu z dnia 26.10.1950 r. *o podatku obrotowym*⁶². Przypadki wykonywania działalności gospodarczej podlegającej podatkowi obrotowemu były raczej sporadyczne (np. wydawnictwa w diecezjach). Opodatkowanie następowało w tym wypadku według zasad obowiązujących gospodarkę nieuspołecznioną. Dochody z działalności gospodarczej, podlegającej opodatkowaniu podatkiem obrotowym, zawsze podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym, bez względu na sposób wydatkowania dochodu. Natomiast dochody ze składek i ofiar były wolne od opodatkowania pod warunkiem, że zostały w całości obrócone na cele kultu religijnego⁶³.

W zakresie podatku od nieruchomości i podatku od lokali, czyli tzw. podatków terenowych, ustawodawstwo powojenne przeszło znaczną ewolucję. Mianowicie dekret z 20.03.1946 r. *o podatkach komunalnych*⁶⁴ przejął zwolnienia przedwojenne, ograniczając je do opodatkowania nieruchomości lub ich części, które były wynajęte lub wdzierżawione bez względu na przeznaczenie płynących z nich dochodów⁶⁵.

Powyższe postanowienia dekretu zdezaktualizowały się z chwilą wydania dnia 26.02.1951 r. nowej ustawy *o podatkach terenowych*⁶⁶, która wprowadziła zwolnienia podmiotowe nieruchomości i lokali,

⁶¹ Por. *Notatka w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/490, k. 61-62.

⁶² Dz. U. z 1950 r., Nr 49, poz. 449.

⁶³ Por. *Informacja o zasadach...*, AAN 1587/RK/125/496, k. 75.

⁶⁴ Dz. U. z 1946 r., Nr 19, poz. 128.

⁶⁵ Por. *Potrzeba normalizacji prawnej odnośnie podatków terenowych w stosunku do kościelnych i zakonnych osób prawnych i ich instytucji*, AAN 1587/RK/125/500, k. 31.

⁶⁶ Dz. U. z 1951 r., Nr 14, poz. 110.

stanowiące własność osób prawnych, mających na celu kult religijny, jeżeli osoby te zachowały w roku poprzedzającym rok podatkowy warunki zwolnienia, określone w przepisach o podatku dochodowym. Tekst tego przepisu sformułowany był wyraźnie na korzyść Kościoła i związków wyznaniowych, ponieważ nie precyzował przeznaczenia obiektów. Do tej ustawy Ministerstwo Finansów wydało okólnik zawierający jej urzędową wykładnię i ustaliło w nim zasadę, że od podatku od nieruchomości wolne są tylko nieruchomości stanowiące własność prawnie uznanych wyznań i służące bezpośrednio celom kultu religijnego (kościół, domy modlitwy, kaplice). Natomiast nieruchomości zajęte na lokale kurii biskupiej, zakonów i duchowieństwa parafialnego oraz na cele seminariów duchownych itp. podlegają podatkowi. Wykładnia ta miała zastosowanie także w zakresie podatku od lokali. Po wydaniu tego okólnika przez wiele lat Kościół kwestionował przyjętą w nim wykładnię, uznając ją za ścieśniającą przepisy ustawy, a nawet sprzeczną z ustawą⁶⁷.

Z kolei w zakresie podatku od nabycia praw majątkowych, dekret z dnia 03.02.1947 r.⁶⁸ zwalniał od podatku „osoby prawne, mające na celu ogólną użyteczność lub cele kultu religijnego, jeżeli osoby te zachowały w roku poprzedzającym rok podatkowy warunki zwolnienia, określone w przepisach o podatku dochodowym”. Przepis ten pod określeniem osób prawnych rozumiał kościoły i związki wyznaniowe legalnie istniejące i działające.

Reasumując, należy powiedzieć, że pomimo stopniowego regulowania poszczególnych dziedzin ustawodawstwa podatkowego postępowanie podatkowe stale napotykało na trudności. Z jednej strony napotykało właściwą postawę kościelnych instytucji prawnych i duchowieństwa, żądających przyznania ulg podatkowych i traktowania osób prawnych kościelnych na równi z instytucjami społecznymi. Z drugiej natomiast strony napotykało na braki przepisów w ustawodawstwie podatkowym⁶⁹. Tę lukę uzupełniano przepisami podatkowymi, które stały się próbą stanowienia prawa wyjątkowego wobec Kościoła katolickiego.

⁶⁷ Por. *Potrzeba normalizacji...*, AAN 1587/RK/125/500, k. 32.

⁶⁸ Por. *Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 27. 01.1951 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu dekretu z dnia 03.02.1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych*, Dz. U. z 1951 r., Nr 9, poz. 74.

⁶⁹ Por. *Informacja w sprawie opodatkowania osób duchownych kościołów i związków wyznaniowych i ich jednostek organizacyjnych*, AAN 1587/RK/109/41, k. 24-25.

Jednym z pierwszych kroków władz państwowych na tym odcinku było nałożenie na duchownych obowiązku prowadzenia księgi przychodów i rozchodów, zwanej księgą podatkową Nr 11⁷⁰. Stanowiła ona dowód przy ustalaniu podstaw opodatkowania przychodów osiągniętych z czynności duszpasterskich. Księga ta była namiastką księgi rachunkowej, ponieważ duchowny obowiązany był wpisywać do tej księgi wszystkie wypłaty i kwoty wpływające na jego ręce. Ze względu na dość rozbieżną wykładnię w rozróżnieniu przychodów od dochodów powodowała liczne kontrowersje. Sprzeczności, które powstały na jej tle, dotyczyły także różnej interpretacji pozostałych ustaw podatkowych i spowodowały narastające sporne kwestie w zakresie polityki podatkowej między podatnikiem – Kościołem katolickim a władzami podatkowymi⁷¹.

2. Trudności w stosowaniu przepisów podatkowych

Wobec nieobowiązki konkordatu i braku zatwierdzonego przez państwo statutu Kościoła- rzymskokatolickiego zaistniały ogromne trudności w stosowaniu przepisów podatkowych⁷². Trudności te dotyczyły w dużej mierze prowadzenia księgi podatkowej Nr 11 i opodatkowania duchownych podatkiem dochodowym zamiast podatkiem od wynagrodzeń. W wielu przypadkach władze państwowe niesłusznie stosowały przepisy podatkowe, które nie opierały się na żadnych podstawach prawnych. I tak na przykład na podstawie okólnika z dnia 06.03.1950 r. w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym osób prawnych, wymienionych w art. 3 pkt 6 dekretu o podatku dochodowym⁷³, ale nie powołując się na niego, Urzędy Skarbowe wystosowały do Zgromadzeń Zakonnych wezwania do złożenia zeznań podatkowych za lata 1946-1949. Osoby prawne kościelne nigdy nie płaciły podatku dochodowego. Na tym samym stanowisku stały dotychczas także władze podatkowe, mimo obowiązujących tych samych przepisów, co do opodatkowania osób prawnych. Niezrozumiałe było więc, dlaczego w tych samych warunkach prawnych na instytucje kościelne nałożono obowiązek po-

⁷⁰ Por. Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 05.07.1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych, Dz. U. z 1949 r., Nr 40, poz. 292.

⁷¹ Por. Notatka odnośnie..., AAN 1587/RK/125/507, k. 231.

⁷² Por. Notatka w sprawie..., AAN 1587/RK/125/507, k. 193.

⁷³ Dz. Urz. Min. Skarbu z 1950 r., Nr 8, poz. 46.

datkowy i to w drodze okólnika, działającego wstecz od 1946 r., wbrew wszelkim zasadom prawnym⁷⁴.

Ewentualne twierdzenie, że instytucje kościelne są osobami prawnymi, czyli mają do nich zastosowanie wszystkie przepisy dekretu o podatku dochodowym, pozostawało w niezgodzie z opinią władz kościelnych. Mianowicie Kościół miał zagwarantowane Konstytucją marcową specjalne stanowisko w państwie⁷⁵, co dodatkowo potwierdziły i uznały władze państwowe przez zawarcie 15.04.1950 r. porozumienia z Episkopatem o wzajemnych stosunkach. Toteż zobowiązanie instytucji kościelnych jako osób prawnych do płacenia podatku dochodowego musiałoby być wyszczególnione konkretnie. Ponieważ dekret z dnia 25.10.1948 r. o *podatku dochodowym*⁷⁶ i przepisy wprowadzające nie mówiły w ogóle o instytucjach kościelnych, dlatego też władze kościelne twierdziły, że przepisy te nie odnoszą się do nich⁷⁷.

Nie bez znaczenia był fakt, że w czasie rozmów przedstawiciele Ministerstwa Skarbu z przedstawicielami Episkopatu w 1949 r. na temat księgi Nr 11, przedstawiciele Ministerstwa Skarbu oświadczyli, że rząd nie ma zamiaru kontrolować przychodów i rozchodów Kościoła, a przedstawiciel rządu oświadczył w dniu 14.03.1949 r., że rząd nie zamierza się wtrącać do wewnętrznych spraw administracji Kościoła. Tymczasem Ministerstwo Skarbu w powołanym wyżej okólniku zarządziło, aby władze skarbowe przeprowadziły kontrolę gospodarki danej osoby prawnej, mierzącą do ustalenia obowiązku podatkowego i wysokości dochodu podlegającego opodatkowaniu. Zdumienie wywołała interpretacja okólnika, na podstawie której dekret wydany w 1948 r., a obowią-

⁷⁴ Przepis art. 3 pkt 6 dekretu z 25.10.1948 r. o *podatku dochodowym* był przepisem bezwzględny. Zwalniał on bez żadnych zastrzeżeń od podatku dochodowego w równej mierze Skarb Państwa jak i osoby prawne w pkt 6 wymienione, czyli także osoby prawne wyznaniowe. (Por. Dz. U. z 1948 r., Nr 52, poz. 414). Tymczasem *okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 06.03.1950 r.* dążył w sposób oczywisty do zwężenia zakresu działania dekretu z 25.10.1948 r., czyli był on z punktu widzenia prawnego, niedopuszczalną próbą podważania ewentualnie uchylecia ustawy drogą okólnika ministerialnego. (Por. Dz. Urz. Min. Skarbu z 1950 r., Nr 8, poz. 46).

⁷⁵ Por. Postanowienia art. 114 *Konstytucji marcowej z 17.03.1921 r.* stwierdzały, że „wyznanie rzymskokatolickie, będące religią przeważającą większości narodu, zajmuje w Państwie naczelne stanowisko wśród równouprawnionych wyznań”. (Dz. U. z 1921 r., Nr 44, poz. 267).

⁷⁶ Dz. U. z 1948 r., Nr 52, poz. 414.

⁷⁷ Por. P. Raina, *Kościół w PRL...*, t. 1, s. 241-242.

zujący od stycznia 1949 r., miał sięgać wstecz do 1946 r. Tym bardziej było to niezrozumiałe w stosunku do Kościoła, który byłby tym samym, jak z tej interpretacji wynika, podciągnięty pod kategorię „przedsiębiorstw obliczonych na zysk”. Zresztą zgromadzenia zakonne nie są i nie były przedsiębiorstwami, a jeżeli takowe prowadziły to płaciły obowiązujące podatki. W stosunku do Kościoła wskazania okólnika były tym bardziej krzywdzące, że zgodnie z ustawą z dnia 20.03.1950 r. o *przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego*⁷⁸ ewentualne dochody instytucji kościelnych włożone w odbudowę np. szpitali, drukarni, majątków kościelnych przeszły na własność państwa.

Wreszcie zupełnie dowolne jest określenie w cytowanym okólniku „celów wyznaniowych”. W okólniku wyraźnie stwierdzono, że „do zakresu pojęcia celów wyznaniowych nie należy zatem używanie dochodów na utrzymanie osób duchownych czy zakonnych”. Według tej interpretacji, cele wyznaniowe miały być zawężone przez „zaspokojenie potrzeb kultu religijnego”. Można sugerować, że cele wyznaniowe były gorzej w okólniku potraktowane niż „cele sportowe”, które „obejmują popieranie sportu”, a więc urządzenie sal sportowych, budowę boisk i stadionów, nagradzanie zawodników itp.

Jeśli natomiast chodzi o pozycję wydatków, związanych z utrzymaniem osób duchownych czy zakonnych, to należy wyjaśnić, że okólnik wykazywał zupełną nieznajomość kwestii, wyrażając myśl, że część dochodów osób prawnych wyznaniowych była obracana na utrzymanie osób fizycznych duchownych i zakonnych i z tego powodu wydatki te nie mogły być uznane za związane z kultem. Przede wszystkim, jeśli chodzi o duchowieństwo świeckie, to przeważnie nie korzystało ono z dochodów Kościoła jako osoby prawnej i utrzymywało się wyłącznie z tzw. *iura stolae* i intencji mszalnych, które stanowiły dochód nie osoby prawnej wyznaniowej, lecz osobisty dochód duchownego, objęty księgą podatkową Nr 11. Natomiast jeśli chodzi o duchowieństwo zakonne, to ścisła łączność osób zakonnych z zakonem, do którego należą, i składanie ślubu ubóstwa, stanowi samą istotę osoby prawnej zakonnej. Zakon nie mógłby więc wykonywać działalności związanej z kultem, który sta-

⁷⁸ Dz. U. z 1950 r., Nr 9, poz. 87.

nowi jego cel, gdyby nie było tej bezpośredniej łączności i wspólności życia⁷⁹. Przyjęcie więc stanowiska zajętego w okólniku godziłoby w samą istotę bytu zakonnego i odbierałoby wszelki sens przepisu art. 3 pkt 6 dekretu, zwalniającego wszelkie osoby prawne wyznaniowe, a więc i zakonne, od podatku dochodowego.

Z wyżej przytoczonych powodów należy sądzić, że okólnik, chociaż mówił w ogóle o osobach prawnych, był specjalnie wymierzony przeciw zgromadzeniom zakonnym i instytucjom kościelnym.

W świetle powyższych stwierdzeń nie ulega wątpliwości, że istniały ogromne trudności w stosowaniu przepisów podatkowych. Władze państwowe zbyt często stosowały niekorzystną dla Kościoła wykładnię przepisów, uzurpując sobie prawo supremacji bezwzględnej.

2.1. Sprawa podatku dochodowego i od wynagrodzeń

Istotne wątpliwości w stosowaniu przepisów wiązały się również z podatkiem dochodowym i od wynagrodzeń⁸⁰. Dotyczyły różnej interpretacji przepisów odnośnie do wynagrodzenia pobieranego przez duchownych z kasy kościelnej. W wielu indywidualnych przypadkach zaistniała paradoksalna sytuacja pozorująca dyskryminację podatkową duchowieństwa. Otóż okazało się, że pobierający z kasy kościelnej wynagrodzenie organista, względnie kościelny, płacił podatek od wynagrodzeń. Zaś z tej samej kasy pobierający wynagrodzenie duchowny był zmuszany przez Urząd Skarbowy do płacenia podatku dochodowego, a zatem także do prowadzenia księgi podatkowej Nr 11. W takich przypadkach władze kościelne poprzez liczne skargi, odwołania czy prośby o zmianę zarządzenia próbowały bezskutecznie się bronić. Jednak siła stanowienia prawa przez władze państwowe, które próbowały wprowadzać nadzór nad każdą sprawą i instytucją istniejącą w państwie, była bez porównania silniejsza⁸¹.

⁷⁹ Por. Z. Choromański, *List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego do Ministerstwa Finansów w sprawie podatku dochodowego duchownych*, „Pismo Okólne” 1989, nr 18, s. 28-30.

⁸⁰ Należy zauważyć, że podatek od wynagrodzeń został wyodrębniony w 1945 r. z podatku dochodowego. Główną przyczyną tego faktu było łagodniejsze opodatkowanie dochodów z pracy. (Por. *Dekret z dnia 18.08.1945 r. o podatku od wynagrodzeń*, Dz. U. z 1945 r., Nr 38, poz. 220).

⁸¹ *Pismo Administratora Apostolskiego Dolnego Śląska do Dyrektora Urzędu ds. Wyznań*, AAN 1587/11/44/1057, k. 1.

Omawiając wspomniane wyżej podatki, należy zauważyć, że zgodnie z § 17 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 19.02.1949 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 25.10.1948 r. o podatku dochodowym⁸² przychody duchownych osiągnane z opłat stęły (np. chrztu, ślubów i pogrzebów) oraz innych darów i opłat, które duchowni otrzymywali z tytułu pełnienia funkcji duszpasterskich, postanowiono opodatkować podatkiem dochodowym.

Wobec powyższego, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 05.07.1949 r.⁸³ duchowni osiągnający przychody, o których mówił wyżej cytowany § 17, obowiązani byli do prowadzenia ksiąg podatkowych według wzoru Nr 11, ustalonego przez Ministra Skarbu⁸⁴.

Bezpośrednio po ukazaniu się powołanego wyżej rozporządzenia o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych wielu z nich nie zastosowało się do tego obowiązku, traktując przychody wyszczególnione w § 2 rozporządzenia jako podlegające podatkowi od wynagrodzeń⁸⁵. Co więcej, z tytułu wykonywania obzędów, czynności duszpasterskich i posług religijnych, bez porozumienia się z władzami podatkowymi, na własną rękę uiszczali podatek od wynagrodzeń.

Gdy fakt takiego uregulowania sprawy przez niektóre kurie dotarł do wiadomości Ministerstwa Skarbu, dla zatarcia jakichkolwiek wątpliwości w tym przedmiocie, postanowiło ono natychmiast wydać potwierdzające zarządzenie⁸⁶.

Mianowicie poprzez okólnik z dnia 11.10.1950 r. w sprawie opodatkowania osób duchownych⁸⁷ postanowiono, że wynagrodzenia

⁸² Dz. U. z 1948 r., Nr 17, poz. 105.

⁸³ Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 05.07.1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych, Dz. U. z 1949 r., Nr 40, poz. 292.

⁸⁴ Zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 12.07.1949 r. o ustaleniu wzoru ksiąg podatkowych dla duchownych, Dz. Urz. Min. Skarbu z 1949 r., Nr 24, poz. 152.

⁸⁵ Odpis pisma duchownych powiatu łańcuckiego do Wojewódzkiej Rady Narodowej w Rzeszowie oraz Prezydium Powiatowej Rady Narodowej w Łańcucie, AAN 1587/II/8/815, k. 4.

⁸⁶ Pismo Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej, Wydział Finansowy we Wrocławiu, do Administracji Apostolskiej Dolnego Śląska we Wrocławiu w sprawie opodatkowania przychodów duchownych z opłat stęły i innych podatkiem dochodowym, AAN 1587/11/44/1057, k. 3.

⁸⁷ Okólnik z dnia 11.10.1950 r. w sprawie opodatkowania osób duchownych, Dz. Urz. Min. Fin. z 1950 r., Nr 24, poz. 153; Zgodnie z ustawą z dnia 07.03.1950 r. urząd Ministra Skarbu został przekształcony w urząd Ministra Finansów (Dz. U. z 1950 r., Nr 10, poz. 101).

miesięczne, pobierane przez duchowieństwo parafialne z kasy kościelnej osoby prawnej (parafii), nie są wynagrodzeniami w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 04.02.1949 r. *o podatku od wynagrodzeń*⁸⁸, lecz podlegają przepisom dekretu o *podatku dochodowym* i zaliczają się, zgodnie z przepisem § 17 rozporządzenia z dnia 19.02.1949 r.⁸⁹, do czwartej grupy źródeł przychodu.

Okólnik ten spowodował, że księża, którzy płacili podatek od wynagrodzeń z tytułu otrzymywanych z kasy kościelnej dochodów, otrzymali nakazy płacenia podatku dochodowego zamiast płaconego podatku od wynagrodzeń⁹⁰.

Księża diecezjalni uważali, że okólnik ten jest próbą postanowienia prawa wyjątkowego dla duchowieństwa katolickiego z naruszeniem art. 9 ust. 1 pkt 4, lit. c dekretu z 25.10.1948 r. *o podatku dochodowym*, który stanowił, że do przychodów z zajęć zawodowych stosuje się przepisy o podatku dochodowym, jeżeli przepisy te nie podlegają przepisom o podatku od wynagrodzeń⁹¹. Zajęcia kapłanów są takimi „zajęciami zawodowymi”, a zatem przychody duchownych otrzymywane z czynności kapłańskich, tak jak przychody innych zawodów wyszczególnione w art. 9 ust. 1 pkt 1 i 3 oraz pkt 4 lit. c, mogą być przychodami podlegającymi podatkowi od wynagrodzeń, jeżeli zostałyby spełnione odnośne wymogi ustawy *o podatku od wynagrodzeń*⁹².

Chcąc lepiej zrozumieć różnice pomiędzy omawianymi podatkami, należy tutaj wspomnieć o dwóch rodzajach wynagrodzenia duchowieństwa parafialnego. Otóż otrzymywało ono przychody wymienione w § 17 rozporządzenia z dnia 19.02.1949 r., a więc było opodatkowane podatkiem dochodowym, bądź też otrzymywało wynagro-

⁸⁸ Dz. U. z 1949 r., Nr 7, poz. 41.

⁸⁹ Dz. U. z 1949 r., Nr 17, poz. 105.

⁹⁰ *Pismo Kurii Metropolitalnej w Poznaniu do Generalnego Prokuratora Rzeczypospolitej Polskiej w Warszawie*, AAN 1587/11/44/1023, k. 2.

⁹¹ Por. *Rozporządzenie* art.9 ust. 1 pkt 4 lit. c (Dz. U. z 1948 r., Nr 52, poz. 414).

⁹² Ponadto wyjęcie kapłanów z postanowień art. 9 dekretu o podatku dochodowym, byłoby dalszym upośledzeniem podatkowym duchowieństwa, na które już sam powołany art. 9 dekretu nakłada podatek o 10 % wyższy od podatku pracowników służby zdrowia i służby technicznej, a o 25 % większy od podatku literatów, publicystów itp. mimo, że służba duchowieństwa katolickiego jest co najmniej tak ważna i wartościowa, jak praca w służbie technicznej czy w służbie zdrowia. (*Pismo Ordynariusza Wrocławskiego do Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej Wydział Finansowy we Wrocławiu*, AAN 1587/11/44/1057, k.4).

dzenie z kasy kościelnej uchwalone przez Radę Parafialną, a zatwierdzone na mocy kanonu 472 KPK z 1917 r. przez ordynariusza, przy czym wszystkie przychody wymienione w § 17 w/w rozporządzenia wpływały do kasy kościelnej⁹³. Były to przychody podlegające podatkowi od wynagrodzeń zgodnie z wymogami ustawy z dnia 04.02.1949 r. *o podatku od wynagrodzeń*. Art. 4 ust. 1 pkt 1 powołanego dekretu stanowił bowiem, że „podatki od wynagrodzeń podlegają wszelkiego rodzaju wynagrodzenia otrzymywane przez pracowników zatrudnionych na podstawie stosunku służbowego”⁹⁴.

Władze kościelne, odnośnie do tej sprawy, twierdziły, że Kościół katolicki w Polsce jest osobą prawa publicznego. Między biskupem ordynariuszem a duchowieństwem diecezjalnym istnieje stosunek służbowy oparty na stanie prawnym, jaki posiada Kościół katolicki w państwie polskim oraz na przepisach prawa kanonicznego, na podstawie których biskup ordynariusz w stosunku do kapłanów diecezjalnych jest władzą, której kapłani podlegają służbowo. Księża obejmują swe stanowiska w kościele parafialnym na podstawie nominacji władzy kościelnej. Są zobowiązani pełnić określony prawem kościelnym kult religijny i są związani tym prawem ze swą władzą kościelną. Odnosi się to tak do proboszczów, jak i wikariuszy. Toteż w opinii władz kościelnych, ksiądz pobierający z kasy kościelnej wynagrodzenie otrzymywał je na podstawie stosunku służbowego i zobowiązany był do ponoszenia świadczeń związanych z podatkiem od wynagrodzeń⁹⁵.

Zdaniem Ministerstwa Skarbu, przedstawione stanowisko władz kościelnych nie było słuszne. Twierdziło mianowicie, że na skutek nominacji duchownego przez zwierzchnią władzę kościelną zachodzi specjalny stosunek uregulowany przepisami prawa kościelnego, który nie jest ani stosunkiem służbowym w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 04.02.1949 r. *o podatku od wynagrodzeń*, ani też stosunkiem najmu pracy, przewidzianym w prawie cywilnym⁹⁶.

⁹³ Por. *Pismo Kurii Biskupiej Chełmińskiej do Ministra Finansów*, AAN 1587/II/8/823, k. 10-12.

⁹⁴ Por. *Pismo Duchowieństwa Parafialnego Diecezji Katowickiej do Ministra Finansów w sprawie opodatkowania wynagrodzeń duchowieństwa parafialnego*, AAN 1587/11/44/1057, k. 5-6.

⁹⁵ Por. *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich do Urzędu ds. Wyznań w sprawie opodatkowania duchownych*, AAN 1587/11/44/1057, k. 27.

⁹⁶ Por. *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich do Prezydium*

Co więcej, cytowany wyżej przepis art. 4 ust. 1 pkt 1 ma na myśli stosunek służbowy powstały na skutek nominacji dokonanej przez władze cywilne, a nie kościelne oraz najem pracy, mający swe źródło w umowie. Tak więc pobieranie od duchownych podatku od wynagrodzeń mogłoby mieć miejsce jedynie wówczas, kiedy pomiędzy zwierzchnią władzą kościelną a duchownym została zawarta umowa najmu pracy⁹⁷.

Jak widać, interpretacja stanowionych przepisów podatkowych przez władze państwowe sugerowała dość wyraźną dyskryminację duchowieństwa i całego Kościoła katolickiego.

2.2. Księga podatkowa Nr 11 i próby uniknięcia jej prowadzenia

Wspominana już wcześniej księga przychodów i rozchodów dla duchownych, zwana księgą podatkową Nr 11, wprowadzona została przez Ministra Skarbu jako dowód przy ustalaniu podstaw opodatkowania przychodów osiągniętych w związku z zaspokajaniem potrzeb religijnych przez duchownego. Do takich czynności religijnych należało wykonywanie obrzędów, czynności duszpasterskich i posług religijnych lub przyjmowania z tego tytułu jakichkolwiek opłat, ofiar i datków⁹⁸.

Godnym uwagi jest sam fakt wprowadzenia księgi. Otóż art. 84 dekretu z dnia 16.05.1946 r. *o postępowaniu podatkowym*⁹⁹ nakładał na podatników podatku obrotowego obowiązek prowadzenia ksiąg. Ponadto upoważnił Ministerstwo Skarbu do rozszerzenia tego obowiązku na niektóre grupy podatników podatku dochodowego. Punkt 5 tego artykułu mówił, że księgi te mają stanowić dowód w postępowaniu podatkowym, a więc mają służyć celom podatkowym. Na podstawie tego przepisu Minister Skarbu rozporządzeniem z dnia 05.07.1949 r.¹⁰⁰ wprowadził dla duchownych, jako podatników podatku dochodowego, obowiązek prowadzenia z dniem 01.08.1949 r. księgi podatkowej Nr 11 według

Wojewódzkiej Rady Narodowej Wydział Finansowy w Szczecinie, AAN 1587/11/18/1174, k. 3.

⁹⁷ Por. *Pismo Ministerstwa Finansów...*, AAN 1587/11/44/1057, k. 27-28.

⁹⁸ Dz. Urz. Min. Skarbu z 1949 r., Nr 24, poz. 152.

⁹⁹ Dz. U. z 1946 r., Nr 27, poz. 174.

¹⁰⁰ *Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 05.07.1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych*, Dz. U. z 1949 r., Nr 40, poz. 292.

ustalonego przez siebie wzoru i zgodnie z zarządzeniem z dnia 12.07.1949 r.¹⁰¹.

Episkopat Polski natychmiast wystosował list do rządu, twierdząc, że nastąpiło jakieś nieporozumienie, które wyniknęło prawdopodobnie na skutek niedostatecznej znajomości stosunków kościelnych i prawa kanonicznego¹⁰².

Władze kościelne stały na stanowisku, że członkowie duchowieństwa, tak jak wszyscy obywatele, mogą płacić podatek dochodowy i pod tym względem nie zgłaszały zastrzeżeń, jednak wprowadzenie księgi przychodów i rozchodów dla duchownych było ich zdaniem wyraźnym wkroczeniem w dziedzinę administracji kościelnej i co więcej, nie miało podstaw prawnych. Już sama treść rozporządzenia Ministra Skarbu z 05.07.1949 r. budziła wiele zastrzeżeń. Otóż, już na samym wstępie rozporządzenie powołało się na uchyloną ustawę z dnia 25.02.1948 r. o zmianie dekretu z dnia 21.12.1945 *o podatku obrotowym*¹⁰³ oraz dekretu z dnia 25.10.1948 r. *o podatku obrotowym*¹⁰⁴, które nie miały żadnego zastosowania do duchownych, jako osób fizycznych, jak również do kościelnych osób prawnych.

Ponadto wydane rozporządzenie i księga Nr 11, zdaniem władz kościelnych, dotyczyła wyłącznie duchownych, a więc osób fizycznych, czyli nie mogła dotyczyć dochodów i rozchodów kościelnych osób prawnych. Kościół katolicki, jako społeczność w swoim zakresie niezależna, miał zgodnie z kan. 1459 i kan. 100¹⁰⁵ prawo nabywania i administrowania dóbr doczesnych niezależnie od władz świeckich. Prawa te nigdy nie były w Polsce kwestionowane, co znalazło swój wyraz w Konstytucji Marcowej czy też oświadczeniu rządu z 18.03.1949 r., które zapewniało, że władze państwowe nie zamierzają wtrącać się ani do spraw kultu, ani do wewnętrznych spraw administracji kościelnej.

Nowe rozporządzenie Ministra Skarbu nie mogło dotyczyć osób prawnych kościelnych również dlatego, że Ministerstwo Skarbu mogło rozszerzyć obowiązek prowadzenia ksiąg tylko na grupy podatników podatku dochodowego. Gdy tymczasem osoby prawne

¹⁰¹ Dz. Urz. Min. Skarbu z 1949 r., Nr 24, poz. 152.

¹⁰² Por. P. Raina, *Kościół w PRL...*, 11, s. 167 i n.

¹⁰³ Dz. U. z 1948 r., Nr 12, poz. 94.

¹⁰⁴ Dz. U. z 1948 r., Nr 52, poz. 413.

¹⁰⁵ Por. KPK 1917 r.

kościelne, obracając swoje dochody w całości na cele wyznaniowe, oświatowe, naukowe, dobroczynne, opieki społecznej, kulturalne i ogólnej użyteczności, były zgodnie z art. 6 dekretu *o podatku dochodowym* wolne od podatku dochodowego. Dotyczyło to nie tylko zwykłych dochodów, ale i nadzwyczajnych w postaci darowizn, dotacji, subwencji, zapisów i wyposażenia¹⁰⁶. Zobowiązanie więc tych osób prawnych do prowadzenia księgi podatkowej byłoby sprzeczne z prawem.

Tymczasem z treści księgi podatkowej Nr 11, wbrew tytułowi, wyraźnie wynikało, że dotyczyła ona dochodów i rozchodów duchownych jako osób fizycznych kościelnych, którzy nie wiadomo dlaczego musieli posiadać jedną kasę¹⁰⁷.

Należy podkreślić, że wykazywanie dochodów Kościoła, jako odrębnej osoby prawnej, w księdze podatkowej duchownego nie było, zdaniem Episkopatu, potrzebne dla opodatkowania tegoż duchownego. Nie należało więc wpisywać żadnych przychodów kościelnych osób prawnych, a więc sum osiągniętych np. z kolekt, ofiar ze skarbon, ze zbiorów na cele kościelno-społeczne i charytatywne (na seminarium, KUL czy potrzeby diecezji)¹⁰⁸. Dochody i wydatki Kościoła były bowiem prowadzone w odrębnej księdze kościelnej, dlatego też przechodziły przez odrębną kasę i podlegały kontroli zwierzchników kościelnych oraz rady parafialnej. A więc dochody i wydatki musiały być w aktach parafialnych, nie mogły być w żadnym razie wypożyczane duchownemu dla udokumentowania zapisów w jego osobistej księdze. W związku z tym było niemożliwe, aby ten sam dokument był jednocześnie w aktach parafialnych, gdzie było jego właściwe miejsce, i w aktach osobistych duchownego, gdzie był całkowicie zbędny¹⁰⁹. Proponowano więc, aby po stronie dochodów wpisywać tylko osobiste przychody kapłana, zarówno w gotówce, jak i w naturze, osiągnięte z opłat stuły, ofiar mszal-

¹⁰⁶ Por. art. 12 pkt 9 dekretu *o podatku dochodowym* z 25.10.1948 r. (Dz. U. z 1948 r., Nr 52, poz. 414) i § 30 rozporządzenia wykonawczego do tegoż dekretu (Dz. U. z 1949 r., Nr 17, poz. 105).

¹⁰⁷ Por. Choromański Z., *List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego do Ministra Skarbu K. Dąbrowskiego w sprawie dochodów duchowieństwa*, „Pismo Okólne” 1989, nr 13, s. 34.

¹⁰⁸ Por. Choromański Z., *List Episkopatu do Rządu w sprawie opodatkowania duchownych*, „Pismo Okólne” 1989, nr 11, s. 29-30.

¹⁰⁹ Por. Tamże, s. 32.

nych itp. Z kolei po stronie rozchodów należało wpisywać wydatki duchownego związane z wykonywaniem czynności duszpasterskich i posług religijnych oraz pełnieniem urzędu. W szczególności wszelkiego rodzaju daniny i podatki tak państwowe, jak samorządowe wraz z dodatkami za zwłokę z wyłączeniem kosztów egzekucyjnych czy ubezpieczenia na życie. Także ciężary wynikające z nakazu prawa kanonicznego (opłaty na utrzymanie seminarium, katedry), wydatki kancelaryjne (tak rzeczowe, jak i personalne). Ponadto składki na stowarzyszenia i związki zawodowe kapłańskie, koszta prenumeraty pism fachowych, wypłaty należnej części dochodów księżom wikariuszom, koszty wyjazdów w celach duszpasterskich itp.¹¹⁰

Godne uwagi a przemawiające przeciwko księdze podatkowej Nr 11, było to, że zarządzenie Ministra Skarbu z 12.07.1949 r. naruszało tajemnicę urzędu kapłańskiego i obrażało wolność sumienia wiernych oraz ich uczucia religijne. Zarządzenie to wymagało wpisania imion, nazwisk i dokładnych adresów osób, składających wszelkie ofiary, a nawet tzw. jałmużnę na stypendia mszalne. Obowiązek dokumentowania przez dowody wewnętrzne, zwłaszcza wtedy, kiedy ofiarodawca sobie tego nie życzył, by jego intencje były ujawnione przed czynnikami świeckimi, obrażało uczucia religijne wiernych oraz godziło w wolność ich sumienia, a także naruszało tajemnicę urzędu kapłańskiego¹¹¹. Zdaniem Kościoła, jeżeli państwo polskie chroni ustawowo tajemnicę zawodową w stosunku do wszelkiego rodzaju zawodów, to tym bardziej zasługują na ochronę tajemnice urzędu kapłańskiego. Poza tym podawanie nazwisk ofiarodawców wkracza w dziedzinę wiadomości, stanowiących tajemnicę urzędu kapłańskiego.

Co do zakonników należy podkreślić, że wskutek składanych ślubów ubóstwa nie posiadali oni osobistych przychodów, ani do płacenia podatków nie mieli osobistego majątku. Przyuszczając, że zakonnicy będą zmuszani płacić podatki, zachodziło pytanie, kto

¹¹⁰ Por. pkt 5 zarządzenia (Dz. U. z 1949 r., Nr 24, poz. 152).

¹¹¹ Por. Choromański Z., *List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego do Ministerstwa Skarbu w sprawie dochodów kościelnych*, „Pismo Okólne” 1989, nr 10, s. 27-28. Ministerstwo Finansów w stosunku do osób, które nie życzyły sobie ujawniania danych, zezwoliło w konsekwencji na udokumentowanie tych zapisów dowodami wewnętrznymi, podpisanymi przez przyjmującego i dwóch świadków (podobnie jak w stosunku do protokołów ze zbiorów dobrowolnych i bezimiennych ofiar w świątyni).

i jak miał księgę podatkową prowadzić? Przecież ewentualne ich dochody były dochodami właściwego zakonu, który przeznaczał je na cele przewidziane w art. 3 pkt 6 dekretu *o podatku dochodowym*. Tym samym były one wolne od podatku dochodowego¹¹². Wprawdzie zakonnicy musieli oczywiście mieć pewne przychody na pokrycie kosztów utrzymania, ale i te, zgodnie z art. 12 pkt 7 dekretu *o podatku dochodowym* były wolne od podatku¹¹³. Prowadzenie zatem przez zakonników ksiąg podatkowych miałyby się z celem.

Zbędne było również prowadzenie księgi podatkowej przez tych duchownych, którzy osiągalni swe dochody tylko w postaci wynagrodzenia, podlegającego podatkowi od wynagrodzeń. Przychody takie bowiem w myśl art. 12 pkt 2 dekretu *o podatku dochodowym* były wolne od podatku dochodowego, a przez to osoby otrzymujące takie dochody nie miały obowiązku prowadzenia księgi podatkowej. Także rządcy parafii (lub innej kościelnej osoby prawnej) byli wolni od obowiązku prowadzenia księgi Nr 11, jeśli jedynym ich dochodem była pensja pobierana z kasy kościelnej za zgodą kurii, co było tylko wtedy możliwe, jeśli rządcą parafii, czy innej kościelnej osoby prawnej, zrzekł się na korzyść kasy kościelnej wszystkich swoich przychodów osiągniętych w związku z zaspokajaniem potrzeb religijnych przez wykonywanie obrzędów, czynności duszpasterskich i posług religijnych, nie wyłączając stypendiów mszalnych¹¹⁴. W tym jednak wypadku władzy podatkowej służyło prawo badania ksiąg kościelnych osoby prawnej dla celów kontroli podatku od wynagrodzeń.

Wobec wyżej wymienionych kwestii Episkopat Polski wysuwał liczne dezyderaty. Postulował mianowicie, by księga podatkowa dla duchownych dotyczyła tylko dochodów i wydatków osobistych duchownych, za wyjątkiem duchownych osiągających dochody tylko z wynagrodzenia, a więc podlegających podatkowi od wynagrodzeń. Co więcej, wzór księgi podatkowej Nr 11 oraz sposób jej pro-

¹¹² Por. art. 3 pkt 6 dekretu: „osoby prawne z wyjątkiem zakładów ubezpieczeń, których dochód zgodnie ze statutem jest obracany w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, wyznaniowe, dobroczynne i opieki społecznej...” (Dz. U. z 1948 r., Nr 52, poz. 414).

¹¹³ Por. art. 12 pkt 7 dekretu: „przychody na pokrycie kosztów utrzymania otrzymane od zamieszkałych na obszarze Rzeczypospolitej osób fizycznych”. (Dz. U. z 1948 r., Nr 52, poz. 414).

¹¹⁴ Por. P. Raina, *Kościół w PRL...*, s. 185.

wadzenia winny, zdaniem Episkopatu, ulec zmianie zgodnie z wymienionymi zastrzeżeniami¹¹⁵.

Zarówno zastrzeżenia, jak i liczne listy Episkopatu do najwyższych władz państwowych nie zmieniły postanowień Ministra Skarbu.

Tymczasem w dziedzinie interpretacji księgi Nr 11 panował zupełny chaos. Nie tylko poszczególne izby skarbowe, ale nawet poszczególne urzędy skarbowe tej samej izby stosowały zupełnie dowolne i sprzeczne praktyki. Z reguły nie zwracały uwagi na księgi podatkowe, zakładając z góry, że są nierzetelnie prowadzone¹¹⁶ i zupełnie samowolnie, bez ograniczeń, wymierzały „domiary”, które zresztą, zdaniem władz, miały być właśnie ukrócone poprzez wprowadzenie księgi. Co więcej, żadne odwołania czy skargi nie odnosiły skutku, ponieważ urzędy skarbowe twierdziły, że są skrępowane nakazami władz bezpieczeństwa czy też władz partyjnych¹¹⁷.

3. Przejęcie przez państwo dóbr martwej ręki

Ustawa z dnia 20.03.1950 r. *o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego*¹¹⁸ już na samym wstępie mówiła, że jej celem jest „usunięcie pozostałości przywilejów obszarnczo-feudalnych w dobrach martwej ręki oraz celem materialnego zabezpieczenia duchowieństwa”. Była jednocześnie odpowiedzią na zapowiedź Dekretu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 06.09.1944 r. *o przeprowadzeniu reformy rolnej*¹¹⁹, który stanowił, „że o położeniu prawnym nieruchomości ziemskich, należących do Kościoła katolickiego lub gmin wyznaniowych innych wyznań, orzeknie Sejm Ustawodawczy”.

Tak więc na mocy omawianej ustawy państwo postanowiło przejąć na własność wszystkie nieruchomości ziemskie związków wyznaniowych, poza kościelnymi nieruchomościami ziemskimi,

¹¹⁵ Por. Choromański Z., *List Episkopatu do Rządu w sprawie opodatkowania duchownych*, „Pismo Okólne” 1989, nr 9, s. 31-33.

¹¹⁶ *Pismo Ministerstwa Finansów do Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej miasta Warszawy i miasta Łodzi*, AAN 1587/11/44/1025, k. 7.

¹¹⁷ Por. P. Raina, *Kościół w PRL...*, t. I, s. 243.

¹¹⁸ Dz. U. z 1950 r., Nr 9, poz. 87.

¹¹⁹ Dz. U. z 1944 r., Nr 4, poz. 17.

stanowiącymi gospodarstwa rolne proboszczów¹²⁰, które państwo poręczyło pełniącym te funkcje duchownym, jako podstawę ich zaopatrzenia.

Zadecydowano nie naruszać prawa użytkowania nieruchomości ziemskich lub ich części, przejętych na rzecz państwa, które przysługiwały bezrolnym, małorolnym i średniorolnym chłopom, wynikające z ważnie zawartych umów dzierżawnych. Dochody z przejętych nieruchomości wraz z ewentualnymi dotacjami państwowymi postanowiono przeznaczyć wyłącznie na cele kościelne i charytatywne, które miały być zaspokajane poprzez utworzony w ten sposób Fundusz Kościelny, służący następującym celom: utrzymaniu i odbudowie kościołów, udzielaniu duchownym pomocy materialnej i lekarskiej oraz organizowaniu dla nich domów wypoczynkowych, objęciu duchownych, w przypadkach uzasadnionych, ubezpieczeniem chorobowym na koszt Funduszu Kościelnego. Ponadto Fundusz Kościelny miał służyć specjalnemu zaopatrzeniu emerytalnemu społecznie zasłużonych duchownych oraz wykonywaniu działalności charytatywno-opiekuńczej.

W tym też kontekście należy dodać, że zakres powyższych celów Funduszu Kościelnego mógł zostać rozszerzony poprzez specjalne, odnośne zarządzenie Rady Ministrów.

Już na miesiąc przed ogłoszeniem omawianej ustawy Ministerstwo Rolnictwa podało do wiadomości duchowieństwu kilka ważnych decyzji. Mianowicie poinformowało, że grunty kościelne upaństwowione na mocy ustawy z dnia 20.02.1950 r. podlegały będą przejęciu przez organa państwa w ciągu 10 dni. Z kolei odnośnie do gruntów beneficjalnych, poręczonych proboszczom na podstawie omawianej ustawy, wyraziło stwierdzenie, że pozostaną one własnością państwa, a nie Kościoła. Ponadto proboszczowie będą mogli według swego uznania przyjąć w użytkowanie cały obszar

¹²⁰ Por. art. 4 ust. 2: „Gospodarstwami rolnymi proboszczów, które Państwo poręcza tym duchownym na podstawie art. 1 ust. 2, są nieruchomości ziemskie (ust. 1), znajdujące się w posiadaniu proboszczów (choćby były oddane w dzierżawę) w granicach do 50 ha, a na terenie województw: poznańskiego, pomorskiego i śląskiego – 100 ha”; ust. 3: „w przypadku, gdy gospodarstwo rolne proboszcza przekracza granicę obszaru, określonej w ust. 2, przejęciu na rzecz Państwa podlega jedynie nadwyżka obszaru ponad tę granicę”. (Dz. U. z 1950 r., Nr 9, poz. 87). Szerzej por. H. Jesse, *Vademecum duchowieństwa i zakonów Kościoła rzymskokatolickiego w Polsce w dziedzinie prawa państwowego*, Warszawa 1975, s. 218.

gruntów beneficjalnych lub tylko część tychże gruntów. W wypadku gdy proboszczowie przyjęliby w użytkowanie tylko część gruntów beneficjalnych, wówczas musieliby opłacać podatek gruntowy tylko od części gruntów przez siebie użytkowanej. Podatek ten miał być obliczany i opłacany nie w stosunku do ogólnego obszaru gruntów beneficjalnych, lecz w stosunku do części użytkowanej¹²¹.

W oparciu o powyższe decyzje Ministra Rolnictwa Episkopat Polski wydał odpowiednie zarządzenia, które miały przeciwdziałać powstawaniu ewentualnych nieporozumień. Episkopat Polski zalecił proboszczom konkretny tok postępowania. Mianowicie zainteresowani księża proboszczowie mieli wysłać do miejscowych organów finansowych określone oświadczenia w sprawie gruntów kościelnych i beneficjalnych. Z gruntów beneficjalnych księża proboszczowie w każdym wypadku mieli bezwzględnie przejąć w użytkowanie te grunty, na których stały zabudowania proboszczowskie wraz z podwórzem i ogrodem. Protokołu przejścia zalecono nie podpisywać, natomiast nakazano do niego załączyć odpisy oświadczeń. Nakazano księżom proboszczom zebrać dzierzawców i powiadomić ich o aktualnym stanie prawnym i faktycznym, odnośnie do własności i użytkowania gruntów kościelnych i beneficjalnych. Księża proboszczowie mieli zgodnie z oświadczeniem Ministra Rolnictwa zapłacić w roku 1951 zaliczkę na podatek gruntowy tylko z tej części gruntów, którą przejmą w użytkowanie, obliczoną nie w stosunku do całości gruntów beneficjalnych, lecz w stosunku do części przez siebie użytkowanej. Gdyby organa finansowe mimo decyzji Ministra Rolnictwa żądały wpłacenia zaliczki na podatek gruntowy i Społeczny Fundusz Oszczędnościowy na rok 1951 obliczony od ogólnego obszaru gruntów czy to kościelnych, czy beneficjalnych oraz gdyby przystąpiły do egzekucji, zalecono, aby proboszczowie poddali się egzekucji, ponieważ nie będą w stanie zapłacić obciążeń podatkowych, które zwykle przewyższają dochód z tychże gruntów. Księża proboszczowie mieli wstrzymać się z zapłatą niesłusznie wymaganych i nadmiernych zaległości podatku gruntowego za lata ubiegłe do czasu, aż Ministerstwo Finansów wyda odpowiednie decyzje, co miało nastąpić w niedługim czasie, według zapewnienia Wiceministra Finansów.

¹²¹ *Sprawozdanie z konferencji duchowieństwa diecezji katowickiej odnośnie do gruntów kościelnych i beneficjalnych, własności i opodatkowania*, AAN 1587/RK/125/504, k. 5-6.

W związku z powyższymi zarządzeniami władze kościelne nakazały kuriom zatroszczyć się również o wiernych i wydać właściwe dyrektywy. W odpowiedzi kurie wydały podległym proboszczom określone wytyczne, a mianowicie nakazały proboszczom, aby w parafiach zainteresowanych podali do wiadomości wiernym tekst w sprawie pobierania czynszu dzierżawnego od gruntów kościelnych i beneficjalnych. Nakazały również, aby oświadczenia odnośnie do gruntów beneficjalnych podpisywać przez radę parafialną. Ponadto przy przejęciu gruntów przez władze miał być obecny proboszcz, którego zadaniem było wyjaśnić, że nieruchomości ziemskie, stanowiące miejsca kultu (kościół, kaplice, cmentarze, place kościelne itp.), jak również budynki mieszkalne oraz budynki zarządu związków wyznaniowych nie podlegają przejęciu w myśl art. 2 ustawy z dnia 20.03.1950 r. *o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki*¹²².

Zacytowane powyżej zarządzenia władz kościelnych miały istotne znaczenie dla właściwej realizacji ustawy o przejęciu dóbr martwej ręki. Nie stanowiły jednak prawnego zabezpieczenia przeciwko ewentualnym, niewłaściwym wykładniom władz regionalnych. Tak więc, chociaż ustawa odnosiła się konkretnie do „nieruchomości ziemskich”, a więc nieruchomości rolnych położonych poza granicami administracyjnymi miasta, to i tak państwo dość często, powołując się na tę ustawę, zabierało niejednokrotnie także ogrody lub działki budowlane w miastach¹²³.

4. Obciążenia podatkowe ziem beneficjalnych

Przechodząc do analizy opodatkowania ziem beneficjalnych, należy przede wszystkim zauważyć, że grunty kościelne były zawsze wydzierżawiane, a pobierany z tego tytułu dochód był przeznaczony na cele Kościoła. Grunty zaś beneficjalne, które miały za cel zaopatrzenie materialne duchowieństwa, z reguły wydzierżawiano

¹²² Por. *Sprawozdanie z konferencji...*, AAN 1587/RK/125/504, k. 6-7.

¹²³ Należy zauważyć, że nazwa *dobra martwej ręki* nie odnosiła się wyłącznie do dóbr kościelnych, ale także państwowych, których zbycie było utrudnione (*main morte*). Ustawa natomiast odnosiła ten termin wyłącznie do majątków kościelnych, a konkretnie nieruchomości ziemskich. Przez nieruchomość ziemską należało rozumieć (zgodnie z *zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości z 20.10.1948 r.*) „nieruchomość rolną położoną poza granicami administracyjnymi miasta”. Por. H. Jesse, *Vademecum duchowieństwa...*, s. 218.

w 90%, a w bezpośrednim zagospodarowaniu beneficjanta pozostawała zaledwie jedna dziesiąta część ogólnego obszaru.

Grunty kościelne oddawano w dzierżawę prawie wyłącznie robotnikom i małorolnym, którzy dzięki nim stwarzali sobie podstawę albo poprawę swej egzystencji. Natomiast dla Kościoła czy beneficjanta dochód z tych gruntów nie był znaczny, aczkolwiek stały.

Jedynie taki system gospodarowania gruntami kościelnymi był racjonalny. Ani Kościół, ani beneficjant kościelny nie mogli prowadzić we własnym zakresie bezpośredniej gospodarki rolnej na całym obszarze swych gruntów z powodu braku odpowiednich zabudowań gospodarczych, inwentarza rolnego oraz sił roboczych. Natomiast małorolni lub bezrolni dzierżawcy potrafili bez większych trudności przy pomocy członków swych rodzin obrobić kawałek gruntu i poprawić sobie w ten sposób, przy stosunkowo niskim czynszu dzierżawnym, warunki egzystencji¹²⁴.

Jednak powyższych okoliczności faktycznych nie wzięto pod uwagę powojenne ustawodawstwo podatkowe. Otóż dekret z dnia 20.03.1946 r. *o podatkach komunalnych* zobowiązywał do podatku właścicieli, względnie osoby użytkujące gospodarstwa rolne jak właściciel, również w przypadku wydzierżawienia gospodarstwa¹²⁵. Beneficjant stał się podatnikiem podatku gruntowego od całości swych gruntów beneficjalnych i musiał częstokroć uiszczać podatek większy od uzyskanego czynszu dzierżawnego. Doprowadziło to do deficytu w dochodowości z gruntów, który wzrósł jeszcze bardziej, gdy weszła w życie ustawa z dnia 30.01.1948 r.¹²⁶ zobowiązująca do świadczeń na Społeczny Fundusz Oszczędnościowy.

Grunty beneficjalne, poręczone ustawą z dnia 20.02.1950 r. *o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki*, użytkowane przez duchownych pełniących funkcje proboszczów, nie tylko nie przynosiły żadnych dochodów, ale dawały deficyty. Działo się tak pomimo zawartych w art. 1 ust. 2 omawianej ustawy zapewnień, że będą stanowić „materialne zabezpieczenie” i stwarzać „podstawy zaopatrzenia duchowieństwa”. Grunty te pozostały w bezpłatnym użytkowaniu byłych dzierżawców, małorolnych chłopów i bezrolnych robotników.

¹²⁴ Por. *Memoriał duchowieństwa Diecezji Katowickiej do Ministra Finansów w sprawie podatku gruntowego*, AAN 15 87/RK/125/504, k. 2.

¹²⁵ Dz. U. z 1946 r., Nr 19, poz. 128.

¹²⁶ *Ustawa z dnia 30.01.1948 r. o obowiązku społecznego oszczędzania*, Dz. U. z 1948 r., Nr 10, poz. 74.

Podobnie grunty kościelne, które zgodnie z ustawą z dnia 20.02.1950 r. zostały skonfiskowane, także pozostały w bezpłatnym użytkowaniu byłych dzierżawców. Tym niemniej, pomimo ustawy z dnia 28.06.1950 r. *o podatku gruntowym*¹²⁷, która w art. 2 stwierdzała, że „obowiązek podatkowy ciąży na użytkujących gospodarstwo jak właściciel”, podatnikami podatku gruntowego od tychże gruntów nadal byli rządcy parafii.

4.1. Podatek gruntowy

Cytowana wyżej ustawa z dnia 28.06.1950 r. *o podatku gruntowym* w art. 2 ust. 1 wyraźnie stwierdzała, że obowiązek płacenia podatku gruntowego ciążył na posiadających gospodarstwa rolne osobach fizycznych i prawnych.

Za posiadające gospodarstwa rolne uważano osoby, które posiadały tytuł własności lub też które nie posiadały tytułu własności, ale użytkowały gospodarstwa jak właściciele¹²⁸. Osoby użytkujące gospodarstwa, jako właściciele, nie przestawały być podatnikami również w przypadku wydzierżawienia gospodarstwa rolnego.

Z powyższego wynika, że użytkownik był podmiotem podatku, tzn. podatnikiem podatku gruntowego w odniesieniu do gruntów, które on użytkował. Wykluczano tylko osobę dzierżawcy, jako podmiot podatku gruntowego, czyli dzierżawca nie odpowiadał za uiszczenie podatku.

Podatek gruntowy pobierano od przeciętnego przychodu szacunkowego ustalonego przez ustawę. Przeciętny natomiast przychód, jak i cenę 1 q żyta ustalało corocznie, odrębnie dla każdego powiatu, rozporządzenie wykonawcze. Podatek płacono w gotówce lub w zbożu, zależnie od dochodowości gospodarstwa.

Ponadto domagano się uiszczania podatku w ziemiopłodach od gruntów, których Kościół, względnie proboszcz, wcale nie obrabiał. Organa zaś finansowe, utrudniały zmianę podatku w ziemiopłodach na równowartość pieniężną, a częstokroć wnioski w tej sprawie odrzucały. Beneficjant był wtedy zmuszony pobrać od małorolnych i bezrolnych dzierżawców żądane ilości żyta przeznaczonego na wyżywienie ich rodzin, co wywoływało w każdym przypadku sprzeciw wobec organów finansowych właśnie wśród najbiedniej-

¹²⁷ Dz. U. z 1950 r., Nr 27, poz. 250.

¹²⁸ Por. art. 2 ust. 2 ustawy.

szych. Ze względów humanitarnych beneficjanci niejednokrotnie odstępowali od pobierania żyta od dzierżawców, raczej sami je skupowali, dopłacając do czynszu dzierżawnego, by tylko zadośćuczynić żądaniom organów podatkowych¹²⁹.

Co gorsza, podatek gruntowy w większości wypadków przewyższał rzeczywiste dochody osiągnięte z gruntów kościelnych i jako taki był krzywdzący. W ten sposób beneficjanci byli zmuszeni do poddania się egzekucji osobistej z tytułu podatku gruntowego od gruntów beneficjalnych, jak też do poddania egzekucji kościołów z tytułu podatku od gruntów kościelnych. Wiele oburzenia wywoływała forma, w jakiej była przeprowadzana egzekucja, np. inwentarza kościelnego czy też inwentarza osobistego proboszczów¹³⁰.

W obliczu powyższych konsekwencji, związanych z nierealnym podatkiem gruntowym, Ministerstwo Administracji Publicznej nakazało, aby w trudnych przypadkach stosować ulgi podatkowe. Procesem ich stosowania miały zająć się lokalne władze wymiarowe względnie bezpośrednie władze nadzorcze w ramach art. 12 ust. 1 i 2 dekretu z dnia 20.03.1946 r. *o podatkach komunalnych*¹³¹.

Władze lokalne jednakże nie tylko nie stosowały żadnych ulg, ale nakładały bez prawnej podstawy w wielu wypadkach nowe podatki, mianowicie podatki na grunty kościelne, z których dochód był zgodnie z przepisami prawnymi w całości przeznaczany na cele kultu religijnego. Podatek ten wymierzano bez podania podstaw prawnych i faktycznych, bez badania ksiąg i innych faktycznych okoliczności, a nawet mimo stwierdzenia po zbadaniu ksiąg, że wszystkie warunki uzasadniające zwolnienie od podatku zostały zachowane. Zachodziły wypadki, że w roku 1950 wymierzono bezpodstawnie za lata ubiegłe 1946-49 podatek gruntowy wraz ze świadczeniem na Społeczny Fundusz Oszczędnościowy od gruntów kościelnych, z których dochód zgodnie z przepisami został przeznaczony na cele kultu religijnego¹³².

Tak więc organa podatkowe zaczęły stosować praktykę łącznego opodatkowania wszystkich gruntów kościelnych, fundacyjnych, beneficjalnych itp., traktując je jako jedno gospodarstwo rolne. Wzro-

¹²⁹ Por. *Memoriał duchowieństwa...*, AAN 1587/RK/125/504, k. 2.

¹³⁰ *Memoriał duchowieństwa...*, AAN 1587/RK/125/504, k. 1.

¹³¹ Dz. U. z 1946 r., Nr 19, poz. 128.

¹³² Por. *Memoriał duchowieństwa...*, AAN 1587/RK/125/504, k. 3.

sła przez to w wysokim stopniu progresja podatku gruntowego, a uiszczenie podatku w ziemiopłodach stało się niemożliwe. Nie przyjmowano z zasady argumentów, że beneficjum stanowi odrębną osobę prawną, że grunty kultu religijnego i beneficjalne nie stanowią wspólnego gospodarstwa rolnego w myśl art. 1 ustawy z dnia 28.06.1950 r. *o podatku gruntowym*¹³³. Grunty kościelne przynosiły przy takim stanie rzeczy w wielu wypadkach deficyty, nawet trzy czy pięciokrotnie przewyższające jedyny dochód z tych gruntów¹³⁴.

Ponadto, zgodnie z opinią większości organów podatkowych, opartej rzekomo na art. 2 ust. 2 ustawy *o podatku gruntowym*, obowiązek podatkowy ciążył nadal na kościelnych osobach prawnych, chociaż grunty kościelne zostały w myśl ustawy z 20.03.1950 r. przejęte na własność państwa. Tak więc za zobowiązania podatkowe z tych gruntów byli odpowiedzialni proboszczowie. Z takim stanowiskiem nie zgadzały się władze kościelne, sugerując bezprawność ich podstaw, a co więcej twierdziły, że ich wykonanie wyrządziłoby Kościołowi i beneficjentom wielką krzywdę.

4.2. Społeczny Fundusz Oszczędnościowy

Kolejnym świadczeniem obciążającym duchownych był Społeczny Fundusz Oszczędnościowy wprowadzony ustawą z dnia 30.01.1948 r. *o obowiązku społecznego oszczędzania*¹³⁵, który w rolnictwie istniał aż do 1951 r. W przeciwieństwie do podatku gruntowego było to świadczenie osobiste. Uiszczali je podatnicy podatku gruntowego, opłacający podatek od podstawy opodatkowania przekraczającej 60 q żyta¹³⁶. Taką podstawę opodatkowania wykazywały gospodarstwa rolne już od 5 ha począwszy (5x12 = 60 q). Na rok

¹³³ Por. Dz. U. z 1950 r., Nr 27, poz. 250.

¹³⁴ Należy zauważyć, że Ministerstwo Administracji Publicznej uważało, że umowy dzierżawne powinny załatwiać kwestię regulowania podatków. Kościół jednak nie mógł się zastosować w zupełności do tej propozycji, ponieważ gospodarka rolna przy tak wysokim czynszu dzierżawnym byłaby dla dzierżawców deficytową. Ponadto takie rozwiązanie sprawy byłoby aspołeczne i połączone z krzywdą dla małorolnych i bezrolnych dzierżawców, którzy w tym wypadku ponosiliby ciężary nadmiernie kilkakrotnie przewyższające zobowiązania podatkowe właścicieli gruntów o tym samym obszarze – a to jedynie dlatego, że byli dzierżawcami, a nie właścicielami gruntów. (Por. *Memoriał duchowieństwa...*, AAN 1587/RK/125/504, k. 3-4).

¹³⁵ Dz. U. z 1948 r., Nr 10, poz. 74.

¹³⁶ Szerzej por. R. Winiewska, *Obciążenia podatkowe gospodarstw chłopskich w Polsce w latach 1944 - 1955*, Warszawa 1961, s. 57-59.

1948 rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28.07.1948 r.¹³⁷ ustaliło wkład oszczędnościowy dla podatników podatku gruntowego, opłacających podatek od podstawy opodatkowania¹³⁸.

Powstało zatem pytanie kto miał płacić SFO z ziemi beneficjalnej wdzierżawionej, dzierżawca czy ksiądz? Otóż dzierżawca zasadniczo nie płacił podatku gruntowego i ustawa nie zobowiązywała go do płacenia wkładu oszczędnościowego z funduszu B (rolnictwa), lecz z funduszu A (z tytułu dochodu, o ile ten przekraczał 240.00 zł rocznie). Nakładano więc cały wkład oszczędnościowy, wynoszący 130 % podatku gruntowego, na proboszcza czy administratora parafii. W każdym prawie przypadku wkład oszczędnościowy przekraczał wysokość rocznego czynszu z ziemi i władze gminne zgodnie z obowiązującymi dekretami o postępowaniu egzekucyjnym mogły za nieuiszczenie podatku i wkładu oszczędnościowego obłożyć aresztem nie tylko czynsz, lecz majątek osobisty podatnika¹³⁹.

4.3. Zwolnienia od podatku gruntowego i SFO

W zakresie zwolnień od podatku gruntowego i SFO istotne znaczenie miało postanowienie art. 9 pkt 3 dekretu z dnia 20.03.1946 r. *o podatku komunalnym*, który zwalniał od wskazanych obciążeń podatkowych „grunty należące do prawnie uznanych wyznań religijnych i ich instytucji, jeżeli dochody z tych gruntów przeznaczone były wyłącznie na cele kultu religijnego i nie przyczyniały się do osobistych dochodów duchowieństwa lub innych osób”¹⁴⁰. Jak należy rozumieć to postanowienie prawne wyjaśnia § 29 rozporządzenia wykonawczego z dnia 20.06.1948 r., według którego „za dochody przeznaczone na cele kultu religijnego uważa się dochody, które zostały przeznaczone na nabycie lub utrzymanie przedmiotów majątkowych, używanych wyłącznie przy spełnianiu czynności, należą-

¹³⁷ Por. *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28.07.1948 r. w sprawie ustalenia stawki oszczędnościowej dla uczestników funduszu B Społecznego Funduszu Oszczędnościowego*, Dz. U. z 1948 r., Nr 37, poz. 268.

¹³⁸ Wkład oszczędnościowy wynosił:
ponad 60-100 q żyta – 100% wymiaru podatku gruntowego;
ponad 100-130 q żyta – 110% wymiaru podatku gruntowego;
ponad 130 q żyta – 130% wymiaru podatku gruntowego;

¹³⁹ Por. *Ogłoszenia kurii. Sprawy podatkowe*, „Kronika Diecezji Włocławskiej” 1949, nr 2, s. 45.

¹⁴⁰ Por. Dz. U. z 1946 r., Nr 19, poz. 128.

cych do objawów kultu religijnego”¹⁴¹. Tak więc nie korzystały ze zwolnienia od podatku grunty, z których dochody były przeznaczone w części na cele kultu religijnego, w części natomiast na inne cele (np. na utrzymanie osób duchownych, zakonnych, służby itp.). W tym wypadku ważny był fakt, że ust. 2 art. 4 cytowanego dekretu, przy wymiarze podatku gruntowego uważał za jednostkę podatkową ogólny obszar gruntów położonych w jednej gminie, a należących do jednej osoby fizycznej lub prawnej. Natomiast art. 5 tego dekretu wyraźnie stanowił, na kim ciążył obowiązek podatkowy¹⁴². Z tego wynikało, że wobec wyłączności używania dochodu na cele kultu religijnego, jak tego wymagały cytowane przepisy, tylko wtedy można było stosować zwolnienia podatkowe zgodnie z cytowanym art. 9 pkt 3, gdyby całkowity dochód z ziem beneficjalnych szedł wyłącznie na cele kultu religijnego.

Owym przepisom można było uczynić zadość w sposób niewyrządzający szkody wydatkom na cele kultu religijnego, gdyby odnośna kuria biskupia, jako władza do tego kompetentna, wyłączyła pewne grunty, wyraźnie oznaczone, z ziemi beneficjalnej, np. na cele kultu religijnego, służby kościelnej itp. Wtedy zmiany te, jako zarządzone przez kompetentną ku temu władzę duchowną, musiały uchodzić w świetle cytowanego art. 4 i 5 za miarodajną zmianę w stanie władania ziemią beneficjalną, a zatem mającą wpływ na traktowanie podatkowe. Beneficjant nie był właścicielem majątku beneficjalnego, a zatem był osobą posiadającą gospodarstwo rolne, niemającą tytułu własności, a użytkującą gospodarstwo jako właściciel¹⁴³.

W związku z tym wszyscy beneficjanci i administratorzy ziem beneficjalnych, którzy z ogółu ziem beneficjalnych wydzielili pewną część do użytku grabarza, kościelnego, organisty i na cele kultu religijnego, musieli zaopatrzyć się w zaświadczenia kurii o przeznaczeniu ziem beneficjalnych w celu przedstawienia urzędowi podatkowemu. Przy czym poszczególne działki wyznaczone dla użytku grabarza, kościelnego i organisty powinny były stanowić oddzielne obiekty podatkowe, z których podatek płacił nie beneficjant, lecz właściwy użytkownik (grabarz, kościelny, organista). Ta zaś część

¹⁴¹Dz. U. z 1948 r., Nr 51, poz. 258.

¹⁴²Por. *Pismo Prezydium Rady Ministrów do Urzędu ds. Wyznań w sprawie Społecznego Funduszu Oszczędnościowego*, AAN 1587/11/44/1054, k. 3.

¹⁴³Por. *Ogłoszenia kurii. Sprawy podatkowe*, „Kronika Diecezji Włocławskiej” 1949, nr 2, s. 46.

gruntu, z której dochód przeznaczony był na cele kultu religijnego, nie podlegał opodatkowaniu gruntowemu. Dla tej części gruntu musiała być prowadzona osobna księga kasowa, wykazująca po stronie przychodów dochody z tej działki, po stronie zaś rozchodów wydatki (za pokwitowaniem) na cele kultu religijnego. Książka taka służyła jako dowód dla urzędów podatkowych¹⁴⁴.

Tak więc, o ile władza kompetentna wydzieliła z ziemi beneficjalnej pewne części i oddała je na inne cele, to tym samym zmniejszyło się gospodarstwo, którego posiadaczem bez tytułu własności był beneficjent, a powstały inne poszczególne gospodarstwa, jako nowe podmioty podatkowe. Takie zmiany naturalnie miały moc działającą co do podatku dopiero w następnym roku, gdyż zawsze podstawą opodatkowania był dochód z poprzedniego roku.

5. Kwestia wymiaru podatków na obszarze Ziem Odzyskanych

Brak politycznej wyobraźni, a może nawet zła wola władzy państwowej objawiły się w kwestii stosunków państwa do Kościoła na Ziemach Odzyskanych. Administracja kościelna złożona z Niemców uważana była za niezdolną do skutecznego oddziaływania duszpasterskiego na ludność polską osiedlającą się na tych ziemiach. Kościoły uważane za dobra opuszczone grabiono, władze zajmowały zabudowania kościelne, liczne dobra zostały przejęte przez rząd. Starostowie i burmistrzowie wydzierżawiali na rzecz państwa dobra kościelne¹⁴⁵. Wobec ustaleń poczdamskich o przesiedleniu ludności niemieckiej za Odrę i dla uniknięcia całkowitego chaosu w zarządzie Kościoła, Stolica Apostolska odjęła jurysdykcję ordynariuszom niemieckim i ustanowiła polskich administratorów apostolskich, zdolnych do opanowania sytuacji. Uznała tym samym Ziemię Odzyskaną za integralną część polskiego terytorium państwowego. Dnia 15.08.1945 r. Prymas Polski kardynał Hlond z polecenia Stolicy Apostolskiej wydał dekrety ustanawiające pięciu administratorów apostolskich z prawami i obowiązkami rezydencjalnych biskupów dla Ziem Odzyskanych¹⁴⁶. Przedwojennym zwycza-

¹⁴⁴ Por. Tamże, s. 45-46.

¹⁴⁵ Szerzej por. P. Raina, *Kardynał Wyszyński...*, t. I, cz. 1, s. 198-209.

¹⁴⁶ Szerzej por. F. Scholz, *Zwischen Staatsräson und Evangelium. Kardinal Hlond und die Tragödie der Ostdeutschen Diözesen*, Frankfurt/M 1988; D. M., *Kościół katolicki na Ziemach Odzyskanych*, „Tygodnik Warszawski” 1947, nr 29, s. 5; R. Marek, *Kościół rzymskokatolicki wobec ziem zachodnich i północnych*, Warszawa 1976.

jem kardynał podał do wiadomości listę administratorów prezydentowi Bolesławowi Bierutowi, jednocześnie Tymczasowy Rząd Jedności Narodowej uchwałą z dnia 12.09.1945 r. zerwał konkordat i nie przyjął tych nominacji biskupów. Co więcej, Minister Spraw Wewnętrznych wydał okólnik, w którym zakazywał traktowania ich jako ordynariuszy. Trudno jednak zrozumieć brak akceptacji administratorów przez władzę polską, tak przecież korzystnej z punktu widzenia polskiej racji stanu¹⁴⁷.

Od strony praktycznej zerwanie konkordatu miało ujemne dla Polski skutki, szczególnie w zakresie stałego wcielania Ziemi Odzyskanych do struktury organizacyjnej Kościoła w Polsce. Odrzucenie przez TRJN administratorów apostolskich i próby stworzenia tam Kościoła narodowego niezależnie od Stolicy Apostolskiej nie mogły się przyczynić do stabilizacji na tych ziemiach. Nie sprzyjało to też wiarygodności TRJN na terenie międzynarodowym. Władze państwowe przyjęły politykę jednostronnego decydowania w relacjach między państwem a Kościołem katolickim¹⁴⁸.

Jednak moment zaprzestania obowiązywania konkordatu między Stolicą Apostolską a państwem polskim nie zmienił w niczym stanowiska zajętego przez Stolicę Apostolską w stosunku do zachodniej granicy polskiej. Wprowadzona na Ziemiach Odzyskanych polska hierarchia kościelna w postaci administratorów apostolskich rozpoczęła się w warunkach ogromnie uciążliwych. Pożoga wojenna rozbiła diecezjalną sieć organizacji życia kościelnego. Siedziby ordynariuszy niemieckich wraz z kuriami i ich archiwami uległy zniszczeniu. Brakowało środków materialnych potrzebnych do rozpoczęcia pracy organizacyjnej. Najgorzej przedstawiała się sprawa duchowieństwa polskiego. Brakowało kapłanów polskich. Przy przejmowaniu Ziemi Odzyskanych przez polskie władze kościelne zastano niewielką ilość kościołów i plebani niezniszczonych, przeważnie znajdowano je w ruinie, obrabowane i zdemolowane¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Por. P. Raina, *Kościół w PRL...*, t. I, s. 46 i 68.

¹⁴⁸ Szerzej por. W. Urban, *Ostatni etap dziejów Kościoła w Polsce przed nowym tysiącleciem, 1815-1965*, Rzym 1966; E. Kleinert, *Antypolskie zarządzenia biskupa gdańskiego Karola Spletta w świetle prawa karnego publicznego i kanonicznego*, „Miesięcznik Diecezji Gdańskiej” 1976, nr 7, s. 81-96.

¹⁴⁹ Szerzej por. G. Barberini, *Stati socialisti e Chiesa Cattolica in Polonia. Storia-politica-dritto*, Bologna 1983.

Początki działalności Kościoła na polskich Ziemiach Odzyskanych przypadły na czas nader niesprzyjających okoliczności. Dzięki jednak wysiłkom władz kościelnych i spontanicznej ofiarności społeczeństwa miejscowego i przesiedleńców sieć polskiej organizacji kościelnej została założona i umocniona, a odbudowa życia religijnego w szybkim czasie urzeczywistniona.

Kościół katolicki, którego rola w akcji repolonizacji okazała się dominującą, stał się jedną z najsilniejszych więzi, jakie scaliły Ziemię Odzyskaną z polskim organizmem państwowym.

Uregulowanie stosunków między Episkopatem Polskim a przedstawicielami rządu z 14.04.1950 r. w formie dwustronnej umowy było ciosem dla tych wszystkich sił, które chciały widzieć w Polsce teren zamętu i prowokacji. Uregulowanie stosunków sprawiało wrażenie pionierskiego aktu na drodze współżycia obu tych instytucji w epoce socjalizmu¹⁵⁰. Szczególnie że rok 1950 obfitował w liczne spory państwa z Kościołem w sprawach podatkowych, szykany wobec katolickich instytucji oświatowych, ograniczenia działalności wydawniczej Kościoła czy też zlikwidowanie kościelnego Caritasu¹⁵¹.

Władze państwowe twierdziły, że Państwo Ludowe, wkraczając energicznymi krokami na drogę socjalizmu, nie mogło dopuścić do tego, by wewnątrz niego tkwił organizm katolicki niczym niezwiązany, nie przystosowany do współżycia z nową, rewolucyjną rzeczywistością społeczną.

Sprawa polskiej organizacji kościelnej na Ziemiach Zachodnich znalazła po porozumieniu rozwiązania najbardziej zasadnicze. Tymczasowość władz kościelnych została zniesiona. Władza administratorów apostolskich została zastąpiona przez wikariuszy kapitulnych, wybranych przez miejscowe polskie duchowieństwo, a w jurysdykcji zatwierdzonych przez hierarchię. Dzięki temu osiągnięto potrzebną dla prac duszpasterskich i należną narodowi sta-

¹⁵⁰ Por. W. Kętrzyński, *W rocznicę porozumienia*, „Dziś i Jutro” 281/1951/ nr 15, s. 1. Szerzej na temat porozumienia por. S. Stomma, J. Turowicz, *Eksperyment polski*, „Tygodnik Powszechny” 359/1952/ nr 5, s. 1-2; J. Turowicz, *Prymas Polski o porozumieniu*, „Tygodnik Powszechny” 371/1952/ nr 17, s. 1; *Perspektywa rozwoju porozumienia między Kościołem a Państwem w Polsce Ludowej*, „Dziś i Jutro” 396/1953/ nr 26, s. 6-7; *Uchwała Konferencji*, „Dziś i Jutro” 396/1953/ nr 26, s. 7; S. Huet, *O zadaniach katolików w Polsce*, „Dziś i Jutro” 388/1953/ nr 15, s. 1-2; *Duchowieństwo polskie w życiu własnego narodu*, „Tygodnik Powszechny” 414/1953/ nr 8, s. 3-4; J. Kolendo, *O służbie*, „Dziś i Jutro” 378/1953/ nr 8, s. 4.

¹⁵¹ Por. H. Misztal, *Polskie prawo wyznaniowe*, Lublin 1997, s. 196-197.

bilizację stosunków kościelnych na Ziemiach Zachodnich. W sposób ostateczny została przekreślona sztucznie utrzymywana atmosfera tymczasowości. Granice diecezji na tych obszarach, wytyczone według niemieckich jeszcze potrzeb, wymagały dostosowania w niedługim czasie do nowych wymogów diecezji polskich i układu administracyjnego polskiego obszaru państwowego¹⁵².

Wypracowano najbardziej generalne formy egzystencji i działalności polskiego duchowieństwa. Starano się wypracować je także dla zakonów, których rola i warunki musiały ulec przeobrażeniu w związku z przeobrażeniami społecznymi i ekonomicznymi społeczeństwa, w którym one działały¹⁵³.

W związku z likwidacją tymczasowości administracji kościelnej na Ziemiach Odzyskanych, zmierzając do polepszenia warunków, w których proboszczowie i inni duchowni pełnili swoje funkcje na tych terenach, Prezydium Rządu uchwałą z dnia 31.01.1951 r. wydało kilka postanowień¹⁵⁴. Mianowicie prezydium powiatowych (miejskich) rad narodowych udzielić mogły duchownym, pełniącym funkcje duszpasterskie na obszarze Ziem Odzyskanych, dwóch ulg podatkowych na rok 1951. Pierwsza obniżała o 75% podatek gruntowy przypadający od położonych na tych ziemiach gospodarstw rolnych, poręczonych przez państwo proboszczom jako podstawa zaopatrzenia. Druga stanowiła obniżkę o 75% podatku dochodowego za rok 1951.

Ponadto prezydium powiatowych (miejskich) rad narodowych mogły w wypadkach uzasadnionych szczególnymi warunkami zezwolić na umorzenie zaległości w podatku gruntowym i wkładach na fundusz B Społecznego Funduszu Oszczędnościowego, przypadających za rok 1950 i za lata poprzednie od gospodarstw należących do duchownych. Mogły także zezwolić na umorzenie zaległości w podatku dochodowym za rok 1950 i za lata poprzednie należnych od duchownych.

Reasumując, wypada zaznaczyć, że mimo podpisania porozumienia działalność rządu była z nim niezgodna. Nie tylko drastycz-

¹⁵² Por. W. Kętrzyński, *W rocznicę...*, s. 10.

¹⁵³ Szerzej por. J. Kowalik, *Polityka władz PRL wobec zakonów*, „Chrześcijanin w Świecie” 196/1994/ nr 4, s. 136-157.

¹⁵⁴ *Uchwała nr 61 Prezydium Rządu z dnia 31.01.1951 r. w sprawie ulg podatkowych dla duchownych, pełniących funkcje duszpasterskie na obszarze Ziem Odzyskanych*, AAN 1587/II/8/793, k. 1.

nie ingerowano w działalność duszpasterską, ale zmierzano głównie do wewnętrznego rozbitcia Kościoła. Było to wynikiem postępowania członków kierownictwa partyjnego, którym obca była polska kultura katolicka i których celem było maksymalne osłabienie wpływów Kościoła na społeczeństwo.

Pod pozorem przestrzegania litery prawa oraz walki ideologicznej ingerowano w wewnętrzne sprawy Kościoła. Już w kilka dni po zawarciu porozumienia powołano do życia Urząd do Spraw Wyznań¹⁵⁵. Jego bezpośrednim celem było prowadzenie „spraw stosunku państwa do wyznań”, a w praktyce nadzorowanie działalności wszystkich wyznań religijnych i sterownie tą działalnością, zgodnie z założeniami filozofii marksistowsko-leninowskiej¹⁵⁶. Dla sprawniejszego objęcia całego kraju przy prezydiach rad narodowych powołano wydziały do spraw wyznań¹⁵⁷. Kierownicy tych wydziałów działali najczęściej według wytycznych płynących z Urzędu, opracowywanych przez całe grupy specjalistów i doradców, następnie składali „poufne” lub „ściśle poufne” sprawozdania temu Urzędowi¹⁵⁸. Raporty te udostępniane były sekretarzom partii, Milicji Obywatelskiej i Służbie Bezpieczeństwa. Sposoby inwigilacji i represji stosowanych wobec lokalnego duchowieństwa czy hierarchii zależały niejednokrotnie od własnej inwencji lokalnych wydziałów do spraw wyznań.

WNIOSKI KOŃCOWE

Zasady opodatkowania Kościoła w okresie międzywojennym i powojennym charakteryzowały się szczególną rozbieżnością. Dotyczyły przede wszystkim różnic pod względem zakresu i wymiaru podatków. Mianowicie w latach 1918-1939 sprawy opodatkowania Kościoła oparte były na: ustawodawstwie podatkowym, postano-

¹⁵⁵ Dz. U. z 1950 r., Nr 14, poz. 156. Na czele Urzędu stał do 1974 r. dyrektor, powoływany i odwoływany przez Prezesa Rady Ministrów.

¹⁵⁶ Por. H. Misztal, *Polskie prawo...*, s. 202-203.

¹⁵⁷ Do 1956 r. funkcje terenowych organów administracji wyznaniowej pełniły organy administracji wojewódzkiej. Natomiast od 1956 r. także referaty wyznaniowe w powiatach.

¹⁵⁸ Szczególnie uprawnienia nadzorcze pełnił Departament do Spraw Wyznań w Ministerstwie Spraw Wewnętrznych (określanego także mianem Bezpieczeństwa Publicznego). Należy podkreślić, że uprawnienia tego organu, zresztą nieokreślone prawnie, pozostawały tajemnicą dla opinii publicznej. Polegały jednak na inwigilacji duchownych i prowadzeniu przeciwko nim różnych akcji (często zabronionych przez prawo).

wieniach konkordatu z 1925 r. oraz przepisach prawa kanonicznego. W tym okresie Kościół korzystał z licznych zwolnień zawartych w ustawodawstwie bądź przyznawanych mu na podstawie postanowień konkordatu. Istotna dla tego okresu była konsolidacja i unifikacja polskiego systemu podatkowego. Dnia 15.03.1934 r. uchwalono mianowicie ordynację podatkową, której szereg rozwiązań prawnopodatkowych obowiązuje do dzisiaj. Ustawa ta wprowadziła do polskiego systemu podatkowego tzw. obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe.

Z kolei okres powojenny przyniósł istotne zmiany w opodatkowaniu Kościoła. Na skutek zerwania konkordatu z 1925 r. oraz dokonujących się zmian politycznych rozpoczęła się w Polsce represyjna polityka podatkowa stosowana wobec Kościoła i jego instytucji, która była kontynuowana przez cały okres PRL. Bezpośrednio po wojnie dokonywano prób rygorystycznego egzekwowania należności podatkowych, które prowadziły do powstania lokalnych konfliktów. Władze usilnie starały się pozbawić Kościół wielu instytucji, ograniczyć jego bazę materialną, a tym samym możliwości finansowania działalności, wykraczającej poza ramy czynności ściśle kultowych. Zastosowały bezwzględna kontrolę finansową gospodarki Kościoła i jego instytucji. Ponadto próbowały niezgodnie z prawem stosować represje administracyjne i nagonkę propagandową. Tym samym dążyły do osłabienia autorytetu Kościoła i zdeprecjonowania go przed społeczeństwem. Wobec nieobowiązania konkordatu i braku zatwierdzonego przez państwo statutu Kościoła rzymskokatolickiego zaistniały ogromne trudności w stosowaniu przepisów podatkowych. Już sam dekret z dnia 08.01.1946 r. *o podatku dochodowym* wprowadził zasadę względnych zwolnień zależnych od przeznaczenia całości dochodów m.in. na cele kultu religijnego, które powinny być „zgodne ze statutem danej osoby prawnej”. Ten stan rzeczy powodował wiele kontrowersji w polityce podatkowej stosowanej wobec instytucji kościelnych, których osobowość prawna nie została jasno ustalona. Było to jednakże posunięcie taktyczne ze strony władz państwowych, ponieważ dawało możliwości interpretacyjne w określeniu „celów kultu religijnego”. Już wydany dnia 26.10.1950 r. dekret *o podatku dochodowym* zawęził dochody przeznaczone na powyższe cele do „nabycia lub utrzymania przedmiotów używanych wyłącznie przy spełnianiu obrzędów religijnych”. Zaś wydany dnia 26.10.1950 r. dekret *o podatku*

obrotowym zrównał np. wydawnictwa w diecezjach z tzw. gospodarzką nieuspołecznioną.

Istotnym punktem bezwzględnej kontroli finansowej Kościoła było nałożenie na duchownych obowiązku prowadzenia z dniem 01.08.1949 r. księgi przychodów i rozchodów, zwanej księgą podatkową Nr 11 według wzoru zgodnego z zarządzeniem Ministra Skarbu z dnia 12.07.1949 r. Księga ta, ze względu na dość rozbieżną wykładnię w rozróżnieniu przychodów od dochodów, powodowała liczne kontrowersje. Urzędy skarbowe zupełnie dowolnie i sprzecznie z zasadami stosowały praktyki przyporządkowania dochodów czy przychodów do poszczególnych tabeli księgi. Z reguły zresztą nie zwracały uwagi na księgi podatkowe, zakładając z góry, że są nierzetelnie prowadzone i zupełnie samowolnie, bez ograniczeń, wymierzały „domiary”, które zresztą, zdaniem władz, miały być właśnie ukrócone poprzez wprowadzenie księgi. Co więcej, żadne odwołania czy skargi nie odnosiły skutku, ponieważ urzędy skarbowe twierdziły, że są skrępowane nakazami władz bezpieczeństwa czy też władz partyjnych.

Sprzeczności, które powstały na jej tle, dotyczyły także różnej interpretacji pozostałych ustaw podatkowych i spowodowały narastające sporne kwestie w zakresie polityki podatkowej między podatnikiem – Kościołem katolickim a władzami podatkowymi. Wątpliwości te dotyczyły przede wszystkim różnej interpretacji przepisów związanych z podatkami: dochodowym i od wynagrodzeń. Wraz z obowiązywaniem księgi Nr 11 duchowni pobierający wynagrodzenie z kasy kościelnej, którzy płacili zgodnie z ustawą z dnia 04.02.1949 r. podatek od wynagrodzeń, zobowiązani zostali na mocy § 17 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 19.02.1949 r. do uiszczania podatku dochodowego, a więc także do prowadzenia tej księgi. W wielu sytuacjach zaistniała paradoksalna sytuacja pozorująca dość wyraźną dyskryminację podatkową duchowieństwa, ponieważ zmiana ta nie dotyczyła osób świeckich, które także pobierały wynagrodzenie z kasy kościelnej (np. organista). Ostateczne zarządzenia odnośnie tej kwestii wydano w okólniku z dnia 11.10.1950 r. w *sprawie opodatkowania duchownych*, który stał się próbą stanowienia prawa wyjątkowego dla duchowieństwa katolickiego z naruszeniem art. 9 ust. 1 pkt 4, lit. c dekretu z dnia 25.10.1948 r. o *podatku dochodowym*, który stanowił, że do przychodów z zajęć zawodowych stosuje się przepisy o podatku docho-

dowym, jeżeli przepisy te nie podlegają przepisom o podatku od wynagrodzeń”.

Rozszerzeniu możliwości interpretacyjnych służyły wydawane wytyczne, które nie tylko ścieśniały przepisy ustawy, ale dość często były sprzeczne z ustawą. Przykładem może być tutaj działający wstecz, wbrew wszelkim zasadom prawnym okólnik z dnia 06.03.1950 r., na podstawie którego zgromadzenia zakonne wezwano do składania zeznań za lata 1946-1949. Na podstawie interpretacji okólnika, dekret z dnia 25.10.1948 r. *o podatku dochodowym*, a obowiązujący od stycznia 1949 r., miał sięgać wstecz do 1946 r. Należy sądzić, że chociaż okólnik odnosił się w ogóle do osób prawnych, to jednak był celowo wymierzony przeciw zgromadzeniom zakonnym i instytucjom kościelnym.

Także okólnik Ministerstwa Finansów zawierający urzędową wykładnię ustawy z dnia 26.02.1951 r. *o podatkach terenowych*, który uzależnił zwolnienie od podatków terenowych, nieruchomości i lokali od ich przeznaczenia na tzw. bezpośrednie cele kultu religijnego (kościół, domy modlitwy, kaplice). Tak więc pomimo tego, że ustawa uzależniła to zwolnienie od zachowania warunków określonych w przepisach o podatku dochodowym, to jednak nieruchomości zajęte na lokale kurii biskupiej, zakonów i duchowieństwa parafialnego oraz na cele seminariów duchownych itp. podlegały zgodnie z wykładnią okólnika opodatkowaniu.

Chociaż w pierwszych latach po wojnie zapewniano, że nieruchomości kościelne nie zostaną poddane reformie rolnej, to jednak celem usunięcia przywilejów obszarniczo-feudalnych dnia 20.03.1950 r. uchwalono ustawę *o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego*. Przepisy ustawy odnosiły się do kościelnych nieruchomości ziemskich, a więc położonymi poza granicami miasta. Niestety, wbrew przepisom ustawy państwo zabierało także ogrody lub działki budowlane w miastach.

Pomimo tego, że grunty beneficjalne miały, zgodnie z ustawą stanowić materialne zabezpieczenie duchowieństwa to jednak przynosiły deficyty, co więcej pozostały nadal w bezpłatnym użytkowaniu byłych dzierżawców, małorolnych chłopów i bezrolnych robotników. Ponadto podatek gruntowy w większości wypadków przewyższał rzeczywiste dochody osiągnięte z gruntów kościelnych i jako taki był krzywdzący. W ten sposób beneficjanci byli zmuszeni do podda-

nia się egzekucji osobistej z tytułu podatku gruntowego od gruntów beneficjalnych, jak też do poddania egzekucji kościołów z tytułu podatku od gruntów kościelnych. Wiele oburzenia wywoływała forma, w jakiej była przeprowadzana egzekucja, np. inwentarza kościelnego czy też inwentarza osobistego proboszczów. Chociaż w obliczu powyższych konsekwencji, związanych z nierealnym podatkiem gruntowym Ministerstwo Administracji Publicznej nakażało, aby w trudnych przypadkach stosować ulgi podatkowe, to jednak władze lokalne nie uwzględniły tego faktu. Co więcej zamiast ulg, nakładały bez prawnej podstawy nowe podatki, mianowicie na grunty kościelne, z których dochód był zgodnie z przepisami w całości przeznaczony na cele kultu religijnego. Podatek ten wymierzano bez podania podstaw prawnych i faktycznych, bez badania ksiąg, a często pomimo stwierdzenia stanu faktycznego uzasadniającego zwolnienie. Organa podatkowe zaczęły stosować praktykę łącznego opodatkowania wszystkich gruntów kościelnych, fundacyjnych, beneficjalnych itp., traktując je jako jedno gospodarstwo rolne. Nie przyjmowano argumentów, że beneficjum stanowi odrębną osobę prawną, że grunty kultu religijnego i beneficjalne nie stanowią wspólnego gospodarstwa rolnego w myśl art. 1 ustawy z dnia 28.06.1950 r. *o podatku gruntowym*. Obowiązek podatkowy ciążył nadal na kościelnych osobach prawnych, chociaż grunty kościelne zostały w myśl ustawy z dnia 20.03.1950 r. przejęte na własność państwa. Miały miejsce również wypadki, gdzie w roku 1950 wymierzono bezpodstawnie za lata 1946-1949 podatek gruntowy wraz ze świadczeniem na Społeczny Fundusz Oszczędnościowy (który w rolnictwie istniał aż do 1951 r.) od gruntów kościelnych, z których dochód zgodnie z przepisami został przeznaczony na cele kultowe.

The principles of taxation of the Catholic Church in Poland in the period 1918-1952

The object of the article is analysis of general tax regulations and extra-legal activities applied, in the period during the 1st and 2nd World Wars, and in the postwar period, against the Catholic Church. Contains the tax origins in the historical aspect, and its specific fundamental issues. The article presents the tax assessment and scope of the Catholic Church legal persons and individuals. It

makes successive evaluation and confrontation of general tax regulations with extra-legal actions applied by the Polish People's Republic government, such as: circular letters, directives, explanations, etc., which, during the period of the Polish People's Republic, constituted a kind of exceptional legal provisions against the Catholic Church.