

Helena Pietrzak

Kwestia opodatkowania kościelnych osób fizycznych w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej

Prawo Kanoniczne : kwartalnik prawno-historyczny 49/1-2, 269-300

2006

Artykuł został 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

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie

KWESTIA OPODATKOWANIA KOŚCIELNYCH OSÓB FIZYCZNYCH W POLSKIEJ RZECZYPOSPOLITEJ LUDOWEJ

Treść: Wstęp. – 1. Podatek od wynagrodzeń 1.1. Stawki podatku od wynagrodzeń 1.2. Podwyżka dla samotnych 2. Istota podatku dochodowego 2.1. Księgi podatkowe 2.2. Orientacyjne normy dochodów 2.3. Zryczałtowane opodatkowanie przychodów osób duchownych 2.4. Opodatkowanie tzw. ukrytych dochodów kleru 3. Podatki terenowe 3.1. Stawki podatkowe 4. Charakter podatku gruntowego 4.1. Stawki podatkowe 4.2. Fundusz gromadzki. – Wnioski końcowe.

Wstęp

Zakres obowiązków podatkowych kościelnych osób fizycznych w okresie PRL w podatkach: obrotowym, dochodowym, od wynagrodzeń, gruntowym, od nieruchomości i lokali oraz od nabycia praw majątkowych był w zasadzie taki sam, jak osób świeckich.

Nie oznacza to oczywiście, że wszyscy duchowni płacili wszystkie te podatki. Podatek obrotowy praktycznie nie występował, gdyż kościelne osoby fizyczne nie prowadziły działalności gospodarczej podlegającej temu podatkowi. Podatek od nieruchomości występował w sporadycznych przypadkach, gdyż duchowni na ogół nie byli właścicielami zajmowanych nieruchomości. Podatek ten płaciły kościelne osoby prawne. Podobnie było z podatkiem od nabycia praw majątkowych, który w zasadzie występował przy transakcjach kupna – sprzedaży nieruchomości lub innego majątku bądź otrzymania spadku lub darowizny.

Pozostałe podatki występowały bądź powszechnie, bądź obejmowały duże grupy duchowieństwa. Wymienić tutaj należy: podatek od wynagrodzeń lub podatek dochodowy od zarobków osobistych,

jak też podatek gruntowy od gruntów proboszczowskich i podatek lokalowy od lokali zajmowanych przez duchownych.

1. Podatek od wynagrodzeń

Zarobki kościelnych osób fizycznych¹, zatrudnionych jako funkcjonariusze diecezjalni i seminariów duchownych bądź w uspołecznionych zakładach (np. szpitalach), pobierane na podstawie list płac, jak również wynagrodzenia osób duchownych i zakonnych płynące z pracy najemnej (przychody profesorów, prefektów, członków zarządów domów prowincjonalnych itp.) podlegały opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń, na równi z zarobkami osób świeckich zatrudnionych w tych instytucjach².

W pierwszych latach PRL-u zakres i zasady tego opodatkowania określała ustawa z dnia 04.02.1949 r.³ *o podatku od wynagrodzeń*, która jednocześnie wniosła możliwość korygowania wymiaru podatku.

Podobną formę i charakter opodatkowania potwierdziło także zarządzenie Ministerstwa Finansów, Zarząd Podatków i Opłat, z dnia 26.01.1957 r. w *sprawie opodatkowania kościelnych osób prawnych i osób duchownych wyznania rzymsko -katolickiego i innych wyznań i związków*⁴, w którym Ministerstwo Finansów nakazało kierować się zawartymi tam zasadami przy załatwianiu spraw związanych z omawianym podatkiem.

Także wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 25.02.1959 r. w *sprawie postępowania wymiarowego co do duchownych osób prawnych i osób duchownych*⁵ potwierdziło charakter i rolę opodatkowania tym podatkiem.

¹ Należy zauważyć, że kwestia podmiotowości prawno-podatkowej kościelnych osób fizycznych w całym okresie PRL nie stanowiła problemu. Przyjęto bowiem, że duchownym jest osoba, która zgodnie z prawem kanonicznym pełniła funkcje administracyjne i duszpasterskie w Kościele (np. proboszcz). Zastanawia jednak fakt, dlaczego interpretacji prawa kanonicznego nie przyjęto w stosunku do kościelnych osób prawnych?

² Por. *Informacja o obowiązkach podatkowych*, Archiwum Akt Nowych; dalej jako: AAN 1587/RK/125/507, k. 247; *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich do Administracji Apostolskiej Dolnego Śląska we Wrocławiu w sprawie opodatkowania duchownych*, AAN 1587/II/44/1057, k. 12.

³ Dz. U. z 1949 r., Nr 7, poz. 41; zm. Dz. U. z 1956 r., Nr 44, poz. 201; zm. Dz. U. z 1959 r., Nr 11, poz. 60.

⁴ AAN 1587/RK/125/491, k. 109.

⁵ AAN 1587/RK/125/491, k. 99.

W roku 1982 poddano również opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń przychody z usług religijnych osób duchownych, zatrudnionych w kuriach i innych jednostkach organizacyjnych diecezji oraz seminariach duchownych.

1.1. Stawki podatku od wynagrodzeń

Wysokość podatku od wynagrodzeń określały specjalne stawki przewidziane prawem a zależne od rocznych kwot wynagrodzenia podatnika. Zgodnie więc z ustawą z dnia 31.01.1959 r.⁶ podatek pobierany był w wysokości 12% od wynagrodzenia brutto, o ile płacił go płatnik, czyli instytucja kościelna, lub 13,5%, o ile płacił go sam podatnik od otrzymanego wynagrodzenia.

W roku 1979 r. władze kościelne odmówiły jego płacenia, ponieważ ZUS odmówił objęcia ubezpieczeniem społecznym osób duchownych zatrudnionych w instytucjach kościelnych. Z dniem 01.05.1980 r. ZUS objął ubezpieczeniem powyższe osoby, dlatego też Episkopat polecił podatek ten ponownie pobierać i odprowadzać⁷.

Dla uniknięcia sporu co do zasłużności w roku 1981 zwolniono osoby duchowne i zakonników od płacenia 20% zwwyżki w tym podatku, należnej od osób samotnych⁸.

Podatek ten pobierany był przy wypłacie wynagrodzenia, łącznie z kwotą tego podatku należną od wypłaconego przez te instytucje wynagrodzenia za pracę. Stanowiło to duże udogodnienie dla osób duchownych, które pobierały wynagrodzenia za pracę i równocześnie posiadały dochody z usług religijnych, gdyż w miejsce dwóch podatków (od wynagrodzeń i dochodowego) zaczęli płacić tylko jeden podatek i to za pośrednictwem płatnika⁹.

Tak więc kościelne osoby fizyczne, posiadające przychody i dochody, odpowiednio podlegające opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym, opłacały ten podatek.

⁶ Dz. U. z 1959 r., Nr 11, poz. 60.

⁷ Por. Minister Pracy, Płacy i Spraw Socjalnych, *Wyjaśnienie Nr 1 z dnia 14.03.1985 r. w sprawie podatku od wynagrodzeń oraz składek ZUS i PZU*, „Wiadomości Urzędowe Diecezji Opolskiej” 1985, nr 6, s. 159.

⁸ Por. *Informacja w sprawie...*, AAN 1587/RK/109/41, k. 25.

⁹ Por. Tamże, k. 26.

1.2. Podwyżka dla samotnych

Przy omawianiu podatku od wynagrodzeń należy zwrócić uwagę na szczególny charakter tzw. podwyżek podatkowych, które służyły korygowaniu wymiaru podatku ze względu na podwyższenie zdolności płatniczej podatnika. Co więcej, adresowane były do poszczególnych podatników w momencie wystąpienia okoliczności warunkujących ich zastosowanie¹⁰.

Tak więc, obowiązek płacenia 20% wyżki w podatku od wynagrodzeń przewidziany został w art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 04.02.1949 r. *o podatku od wynagrodzeń*¹¹. Tak zwana podwyżka dla samotnych dotyczyła wszystkich bez wyjątku, zarówno nieżonatych, jak i niezamężnych obywateli w wieku powyżej 25 lat, niemających na utrzymaniu dzieci i pobierających wynagrodzenie ponad 20 000 zł miesięcznie, 4 620 zł tygodniowo lub 800 zł dziennie¹².

Chociaż wprowadzona dość wcześnie po wojnie, to dopiero w pierwszych latach PRL-u zaczęto zastanawiać się nad jej zasadnością. Działo się tak dlatego, że istniała sprzeczna wykładnia odnośnie do stosowania tej wyżki.

Według opinii duchownych, kapłan katolicki nie powinien podlegać tej podwyżce, ponieważ ze względu na istotę kapłaństwa (m.in. celibat) nie może on wejść w związek małżeński, niezależnie od wieku i zajmowanego stanowiska. Natomiast tzw. podwyżka dla samotnych była ich zdaniem czynnikiem politycznym, dyskryminującym istotę kapłaństwa i tym samym zachęcającym do zawarcia małżeństwa i założenia rodziny¹³.

Jednak zdanie władz państwowych było w tym względzie odmienne. Mianowicie twierdziły one, że nie była to „kara”, ani „zachęta” do zawarcia związku małżeńskiego, lecz była to forma uwzględniają-

¹⁰ Można powiedzieć, że przez zastosowanie tego typu podwyżek dla samotnych, szczególne uprzywilejowanie uzyskali podatnicy posiadający rodzinę, wobec których dość często stosowano wszelkiego rodzaju ulgi podatkowe (Por. J. Szpunar, *Pozafiskalne tendencje w podatku od wynagrodzeń w PRL*, Poznań 1959, s. 26 i n.).

¹¹ Dz. U. z 1949 r., Nr 7, poz. 41; zm. Dz. U. z 1956 r., Nr 44, poz. 201; zm. Dz. U. z 1959 r., Nr 11, poz. 60.

¹² Por. Art. 14 ust. 1 *ustawy o podatku od wynagrodzeń*, Dz. U. z 1949 r., Nr 7, poz. 41.

¹³ Por. *Prośba o deklarację Ks. Władysława Gorączki do Ministra Sprawiedliwości w sprawie podatku kawalerskiego*, AAN 1587/II/57/498, k. 2.

ca opodatkowanie osób, niemających na utrzymaniu członków rodziny, a więc materialnie lepiej usytuowanych¹⁴.

Co więcej, podwyżkę określono mianem kategorii ekonomicznej, która wiąże się ściśle z przyjęciem w przepisach skali podstawowej na poziomie osoby samotnej, a nie dla osoby z określonym stanem rodzinnym. Ponieważ wychowanie dzieci jest sprawą ogólnospołeczną, dlatego też partycypowanie duchownych pośrednio w kosztach tego wychowania (przez podwyżkę) było zdaniem władz państwowych głęboko uzasadnione¹⁵.

Naturalnie także Episkopat Polski nie zgadzał się z podobną formą dodatkowego opodatkowania i wysuwał liczne postulaty zniesienia w odniesieniu do księży i członków zakonów męskich, opłacających podatek od wynagrodzeń, 20% podwyżki tego podatku, obowiązującej osoby nieżonate. Dodatek ten powszechnie uważany był przez Episkopat za swoistą, upokarzającą praktykę poniżania i dyskryminowania osób zobowiązanych do celibatu¹⁶.

Godnym uwagi jest jednak fakt, że problem podwyżki nie istniał w odniesieniu do członków zakonów żeńskich, bowiem na podstawie pkt 7 ustawy z dnia 31.01.1959 r. *o zmianie ustawy o podatku od wynagrodzeń*¹⁷ zniesiono, na wniosek Ligi Kobiet, ten dodatek w odniesieniu do kobiet niezamężnych. Ze zwolnienia tego skorzystały także zakonnice. Tym samym odpadła też argumentacja, że dodatek spełniał funkcję społeczną, wyrównywania różnic kosztów utrzymania rodzin i osób samotnych.

Jednak przez wiele lat postulat o zniesieniu podwyżki dla samotnych nie był szczególnie eksponowany ze strony kościelnej. Na znak protestu przeciwko nieobejmowaniu niżej wymienionych osób ubezpieczeniem społecznym Sekretariat Episkopatu w 1979 r. zakazał dalszego płacenia podatku od wynagrodzeń kurialistom, profesorom seminariów duchownych itp. Dopiero z dniem 01.05.1980 r., zgodnie z decyzjami politycznymi, objęto tym ubezpieczeniem duchownych oraz zakonników i zakonnice¹⁸, pozostających w stosunku

¹⁴ Por. Tamże, k. 7.

¹⁵ Por. *Informacja o przebiegu rozmów z przedstawicielami Episkopatu w sprawie opodatkowania instytucji kościelnych i kleru*, AAN 1587/RK/125/497, k. 116.

¹⁶ Por. Tamże, k. 117.

¹⁷ Dz. U. z 1959 r., Nr 11, poz. 60.

¹⁸ Szerzej na ten temat por. *Notatka w sprawie problemów podatku od wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych w odniesieniu do biskupów, księży i zakonników*, AAN 1587/RK/125/503, k. 162-165.

pracy w instytucjach kościelnych (kurialiści, personel seminariów duchownych, redakcji, wydawnictw, katechetki, organistki itd.). W związku z tym Sekretariat Episkopatu zalecił wspomnianym wyżej pracownikom instytucji kościelnych wznowienie płacenia podatku od wynagrodzeń, a równocześnie zwrócił się do Ministerstwa Finansów o uchylenie wspomnianej 20% podwyżki¹⁹.

Do tej prośby przychylił się Minister Finansów, który dnia 10.01.1981 r.²⁰ wydał zarządzenie, którym zniósł pobieraną 20% „podwyżkę dla samotnych” podatku od wynagrodzeń od osób duchownych i zakonników, zobowiązanych do zachowania celibatu.

2. Istota podatku dochodowego

Dochody osobiste kościelnych osób fizycznych z tytułu posług religijnych podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym wg skali przewidzianej dla IV grupy zasadniczej, do której nie stosowano zniżek podatku²¹.

Dochody osobiste duchownych płynęły z opłat pobieranych za chrzty, zapowiedzi, śluby, pogrzeby, intencje mszalne, wypominki i wydawanie świadectw oraz kołędzy. Odmienne niż w innych wolnych zawodach, duchowni nie płacili podatku obrotowego od przychodów z posług religijnych, ponieważ przepisy dekretu *o podatku obrotowym* nie przewidywały pobierania tego podatku od posług religijnych²².

Generalną zasadą w przepisach dekretu *o podatku dochodowym* był fakt, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegał dochód rzeczywisty osiągnięty w danym roku podatkowym. W tych zaś przypadkach, gdy nie było bezpośredniego dowodu określającego rzeczywistą wysokość osiągniętego dochodu, określano go w drodze oszacowania²³.

2.1. Księgi podatkowe

W pierwszych latach PRL nadal dla kontroli podatkowej istniał obowiązek prowadzenia przez duchownych księgi podatkowej Nr

¹⁹ Szerzej na ten temat por. *Pismo Sekretarza Episkopatu Polski do Ministerstwa Finansów odnośnie uchylenia podwyżki dla samotnych*, „Katolik” 1982, nr 2, s. 12-13.

²⁰ *Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie zaniechania pobierania zwwyżki w podatku od wynagrodzeń od niektórych osób*, Dz. Urz. Min. Fin. z 1981 r., Nr 1, poz. 1.

²¹ Por. *Wymiar i realizacja należności w podatku dochodowym przez fizyczne osoby duchowne*, AAN 1587/RK/125/509, k. 340.

²² Por. Tamże, k. 341.

²³ Por. Tamże, k. 340.

11 oraz obowiązek uzyskiwania przez kościelne osoby fizyczne kart rejestracyjnych w okręgach finansowych. Pierwszy został zawieszony w 1957 r., drugi zaś zastąpiony zwykłym zgłoszeniem przez duchownego obowiązku podatkowego²⁴.

Nie bez znaczenia był fakt, że dnia 08.01.1954 r. Ministerstwo Finansów wydało organom finansowym specjalne wytyczne²⁵, nakazujące, aby przy ocenie ksiąg podatkowych Nr 11 prowadzonych przez kościelne osoby fizyczne, dążyły one przede wszystkim do stwierdzenia, czy księgi są prowadzone rzetelnie, pomijając dostrzeżone braki i usterki formalne. Księgi należało pomijać tylko wtedy, gdy organ finansowy posiadał konkretne dowody ich niezrzetelności zagrożonej przepisami prawa karnego skarbowego. Używanie takich konkretnych dowodów było w praktyce trudne²⁶. Tym niemniej zdarzały się wypadki odrzucenia ksiąg, co ze strony władz kościelnych traktowane było jako chęć podważania zaufania wiernych do danego duchownego. Poza tym Episkopat podnosił uwagi co do obowiązku uzyskiwania kart rejestracyjnych²⁷.

W związku z tym, Ministerstwo Finansów w 1957 r. w porozumieniu z Urzędem ds. Wyznań za pośrednictwem zarządzenia z dnia 26.01.1957 r.²⁸ zapowiedziało zawieszenie obowiązku prowadzenia przez duchownych księgi Nr 11 i ustalenie norm orientacyjnych dochodów.

Należy jednak w tym miejscu zauważyć, że bezpośrednią przyczyną sprzyjającą uchyleniu księgi Nr 11, której dane służyły do ustalenia podatku, były względy biurokratyczne i trudności tech-

²⁴ AAN 1587/RK/125/507, k. 300.

²⁵ *Wytyczne Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich z dnia 08.01.1954 r. w sprawie imiennych wykazów zaległości podatkowych duchownych w podatku dochodowym i S. F. O. za lata podatkowe do 1952 r., Nr PM 429/2/54 | AAN 1587/II/44/1025, k. 2; Wytyczne Ministerstwa Finansów z dnia 08.01.1954 r. w sprawie imiennych wykazów zaległości podatkowych duchownych w podatku dochodowym i S. F. O. za lata podatkowe do 1952 r., Nr PM 430/2/54 | AAN 1587/II/44/1025, k. 7-8; Wytyczne Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich z dnia 08.01.1954 r. Opodatkowanie duchownych, | AAN 1587/II/44/1025, k. 5-6/.*

²⁶ Stosunkowo często wydziały ds. wyznań przeprowadzały tzw. „rozmowy wychowawcze” z duchownymi zmierzające do wykazywania rzetelnych sum w księgach (Por. *Pismo Urzędu ds. Wyznań do Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich w sprawie zeznań podatkowych*, AAN 1587/II/46/1053, k. 3).

²⁷ Por. *Ministerstwo Finansów Departament Podatków Miejskich odnośnie opodatkowania duchownych i likwidacji ich zaległości podatkowych*, AAN 1587/II/44/1025, k. 20.

²⁸ AAN 1587/II/125/491, k. 109.

niczne, powodujące jednocześnie poszukiwania możliwości oparcia wymiaru podatku dochodowego duchowieństwa na zasadach ryczałtowych²⁹.

Na podstawie wytycznych z dnia 05.06.1957 r.³⁰ Ministerstwo Finansów zawiesiło więc obowiązek prowadzenia księgi Nr 11 i podało organom finansowym orientacyjne wysokości dochodów osób duchownych w zależności od warunków miejscowych i poleciło nie kwestionować dochodów zeznanych, o ile mieściły się w granicach określonych poprzez wytyczne. Nie było to bynajmniej równoznaczne z ryczałtem podatkowym, tym niemniej już wspomniane zarządzenie nie wykluczało, że pobór podatku dochodowego od proboszczów i wikariuszy zostanie w przyszłości zryczałtowany. Zarządzenie to zapowiedziało również możliwość zastąpienia kart rejestracyjnych potwierdzeniem zgłoszenia obowiązku podatkowego w podatku dochodowym, co zostało zrealizowane poprzez wydany dnia 09.10.1957 r. okólnik Ministerstwa Finansów w sprawie zgłaszania przez duchownych obowiązku podatkowego w podatku dochodowym³¹.

Wobec wzrostu dochodów pieniężnych ludności, a w ślad za tym i dochodów duchowieństwa, w zarządzeniu z dnia 25.02.1959 r.³² Minister Finansów wspomniane orientacyjne dane o wysokości dochodów duchownych podwyższył. W zakresie zaś ksiąg podatkowych pozostawił duchownym swobodę wyboru. Mogli oni prowadzić księgi podatkowe i wówczas księgi te złożone organom finansowym były rozpatrywane na równi z innymi materiałami wymiarowymi. Tak więc, jeżeli zostały uznane za prawidłowe i rzetelne, to służyły wówczas jako dowód w postępowaniu podatkowym. W przypadku nieprowadzenia ksiąg, zeznania duchownych miały być przez organ finansowy przyjmowane, o ile kwoty zeznanego dochodu mieściły się w granicach podanych kwot orientacyjnych³³.

²⁹ Por. *Pro memoria...*, AAN 1587/II/125/491, k. 31.

³⁰ *Wytyczne Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Opłat w sprawie opodatkowania duchownych* (AAN 1587/RK/125/491, k. 106 i n.); Także por. P. Raina, *Kościół w PRL...*, t. I, s. 594 i n).

³¹ Dz. Urz. Min. Fin. z 1957 r., Nr 9, poz. 31.

³² *Wyjaśnienie w sprawie postępowania wymiarowego co do duchownych osób prawnych i osób duchownych* (AAN 1587/RK/125/491, k. 97-103).

³³ Por. Tamże, k. 103.

2.2. Orientacyjne normy dochodów

Po zawieszeniu, na podstawie wspomnianych wyżej wytycznych z dnia 05.06.1957 r., obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchowieństwo wprowadzono orientacyjne normy dochodów duchownych i zalecono, że zeznania duchownych, wykazujące dochody w granicach norm orientacyjnych, mogły być przyjmowane za podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym³⁴.

Tak więc dochody z czynności duszpasterskich, łącznie z wartością zajmowanych lokali (nie licząc dochodów z innych źródeł), miały kształtować się w zależności od warunków miejscowych³⁵.

Należy zauważyć, że orientacyjne normy dla proboszczów określone zostały w zależności od liczby mieszkańców danej parafii, a nie wyznawców, ponieważ statystyki wyznawców nie prowadzono, a dane władz kościelnych nie były uznawane za miarodajne³⁶.

Było więc rzeczą oczywistą, że liczba wyznawców nie pokrywała się dokładnie z liczbą mieszkańców. We wspomnianych normach orientacyjnych dochodów uwzględniono ten fakt, ustalając je na poziomie umiarkowanym. Jeżeli jednak różnice w niektórych przypadkach były znaczne i ustalenie podstawy opodatkowania na poziomie norm nie byłoby uzasadnione, to wówczas podstawa opodatkowania ustalana była w sposób indywidualny na podstawie ilości udzielonych posług religijnych i średnio pobieranych opłat za te posługi, albo na podstawie zapisów w prowadzonej księdze podat-

³⁴ Por. *Wytyczne Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Opłat w sprawie opodatkowania duchownych* (AAN 1587/RK/125/491, k. 106 i n.).

³⁵ Dochód roczny proboszczów:

liczba mieszkańców parafii	na obszarze Ziemi Odzyskanych oraz diecezji przemyskiej i tarnowskiej	na pozostałym obszarze państwa
do 500		7 000 zł
ponad 500 do 1 000	9 000 zł	9 000 zł
“ 1 000 do 2 000	12 000 zł	13 000 zł
“ 2 000 do 3 000	17 000 zł	
“ 3 000 do 5 000	20 000 zł	
“ 5 000 do 8 000	22 000 zł	
“ 8 000 do 10 000	24 000 zł	24 000 zł
“ 10 000 do 15 000	25 000 zł	
“ 15 000 do 26 000	26 000 zł	

³⁶ Ustalenie norm dochodów od liczby wyznawców należałoby uzależnić od dostarczenia przez władze kościelne ścisłych danych o liczbie wyznawców w poszczególnych parafiach. Podawane dane przez proboszczów były, zdaniem Urzędu ds. Wyznań, z reguły poważnie zaniżone (Por. *Informacja o przebiegu...*, AAN 1587/RK/125/497, k. 116).

kowej, jeśli kościelna osoba fizyczna z własnej woli taką księgę prowadziła i nie było zastrzeżeń co do jej rzetelności³⁷. Także w tych przypadkach, gdy dochód ustalony na poziomie norm orientacyjnych był rażąco za niski w porównaniu z dochodem faktycznie osiąganym, podstawę opodatkowania ustalano indywidualnie, stosując tzw. domiary³⁸.

Według sprawozdań Wydziału Administracyjnego KC PZPR, w większości województw wymiar podatku od dochodów osobistych duchownych dokonywano w zasadzie na podstawie orientacyjnych norm dochodów. Tylko w niektórych województwach (szczególnie rejony Ziem Odzyskanych oraz diecezji przemyskiej i tarnowskiej) stosowano szerzej metodę indywidualnego szacowania dochodów na podstawie ilości udzielonych posług³⁹.

Tak więc z przysługującego uprawnienia indywidualnego oszacowania dochodów organy finansowe korzystały niezbyt często⁴⁰. Powodem był fakt braku każdorazowego udokumentowania wyższych, niż to zeznał duchowny, dochodów. Możliwości personalne wydziałów finansowych rzekomo nie ułatwiały im objęcia kontrolą rzeczywistych i bardzo zróżnicowanych dochodów duchownych⁴¹.

Z kolei jeśli chodzi o normy orientacyjne dochodów wikariuszy i rektorów, to określono je w zależności od położenia parafii (wieś, miasta powiatowe, wojewódzkie)⁴².

³⁷ W przeważającej większości wydziały finansowe podważały wiarygodność zapisów w księgach podatkowych na niekorzyść podatników. Tym samym wymierzały podwyższone stawki podatkowe, zwane domiarami. (Por. *Odписы писм Секретариату Примаза Польски прешлане до wiadomości i wykonania kleru świeckiego i zakonnego*, AAN 1587/RK/125/490, k. 48).

³⁸ Z reguły dochód rażąco za niski wydział finansowy stwierdzał na podstawie wydatków dokonanych np. na samochód czy kupno nieruchomości, na które to duchowny nie przedłożył „wiarygodnych”, zdaniem wydziału, dowodów pochodzenia gotówki (Por. *Protokół z przeprowadzonej kontroli*, AAN 1587/II/61/1113, k. 26).

³⁹ Por. *Notatka dotycząca...*, AAN 1587/RK/125/496, k. 95.

⁴⁰ Jeżeli korzystano z uprawnienia indywidualnego oszacowania dochodów, to raczej w celu podwyższenia podstawy opodatkowania.

⁴¹ Z informacji źródłowych wynika, że wydziały finansowe o wyższych dochodach duchownych próbowały się dowiadywać od indywidualnych wiernych, którzy wnosząc konkretne sumy za usługi religijne nie chcieli ujawniać faktycznych sum wobec pracowników wydziałów (Por. *Informacja o stanie...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 12).

⁴² Dochód roczny rektorów Kościołów i wikariuszy kształtował się w sposób następujący:

wsie i małe miasta (niebędące siedzibą powiatu)	6 800 zł
miasta powiatowe	8 500 zł
miasta wojewódzkie	10 000 zł

Można więc uważać, że wprowadzenie orientacyjnych dochodów, nie zmieniając absolutnie generalnej zasady opodatkowania rzeczywistych dochodów, uprościło szacunek wysokości dochodów, likwidując tym samym spory, jakie występowały wtedy, gdy we wszystkich przypadkach wysokość dochodu szacowano indywidualnie⁴³.

Jednak dwuletnia praktyka stosowania powyższych tabeli orientacyjnych rzekomo utwierdziła aparat podatkowy w przekonaniu, że normy były znacznie zaniżone i jaskrawo odbiegały od rzeczywistego dochodu duchowieństwa.

Dlatego też wyjaśnieniem Ministra Finansów z dnia 25.02.1959 r.⁴⁴ podniesiono wysokość wspomnianych norm orientacyjnych dochodów o około 20% w małych parafiach, 30% w średnich i 60% w dużych⁴⁵. Wskutek tego oraz wskutek działania progresji kwoty pobieranego podatku wzrosły dwukrotnie⁴⁶.

⁴³ Ponadto należy podkreślić, że normy orientacyjne podane w wytycznych z 1957 r. były pierwszymi i jedynymi normami, które były konsultowane z Episkopatem Polski. Wynikało to z ustaleń Komisji Wspólnej z 1956 r., a więc liberalnego traktowania Kościoła w latach 1957-1958. (Por. *Uwagi i propozycje przedstawicieli Episkopatu w sprawie podatków dla duchowieństwa*, AAN 1587/RK/125/490, k. 147).

⁴⁴ *Wyjaśnienie w sprawie postępowania wymiarowego co do duchownych osób prawnych i osób duchownych* (AAN 1587/RK/125/491, k. 97-103).

⁴⁵ W wyjaśnieniu tym zastrzeżono jednak, że w przypadku gdy podana granica dochodu była za niska dla danego podmiotu podatkowego, wtedy dochód należało ustalić indywidualnie, biorąc pod uwagę ilość udzielonych posług religijnych i przeciętne ofiary pobierane za te posługi (Por. *Wymiar i realizacja...*, AAN 1587/RK/125/509, k. 340).

⁴⁶ Zgodnie z wyjaśnieniem Ministra Finansów z dnia 25.02.1959 r. normy orientacyjne dochodów proboszczów wynosiły:

liczba mieszkańców parafii	na obszarze Ziemi Zachodnich oraz diecezji przemyskiej i tarnowskiej	na pozostałym obszarze państwa
do 500	9 200 zł	9 200 zł
ponad 500 do 1 000	12 000 zł	13 000 zł
“ 1 000 do 2 000 1	6 000 zł	18 000 zł
“ 2 000 do 3 000	20 000 zł	22 000 zł
“ 3 000 do 5 000	24 000 zł	27 000 zł
“ 5 000 do 8 000	28 000 zł	32 000 zł
“ 8 000 do 10 000	33 000 zł	37 000 zł
“ 10 000 do 15 000	38 000 zł	42 000 zł
i od każdego tysiąca mieszkańców ponad 15 000	1 500 zł	2 000 zł

Natomiast orientacyjne dochody wikariuszy i rektorów kształtowały się w następującej wysokości:

wsie i małe miasta (niebędące siedzibą powiatu)	12 000 zł rocznie
miasta powiatowe	18 000 zł “
miasta wojewódzkie	24 000 zł “

Przykładowo można podać, że przy takim poziomie norm orientacyjnych dochodów proboszcz parafii od 3 000 do 5 000 mieszkańców płacił 540 zł podatku miesięcznie, czyli 6 480 zł rocznie. Natomiast proboszcz parafii posiadającej 24 000 mieszkańców płacił 1 680 zł miesięcznie, czyli 20 160 zł rocznie. Wikariusze i rektorzy w małych miastach i wsiach płacili 1 000 zł podatku rocznie⁴⁷, w miastach powiatowych 3 024 zł rocznie, a w miastach wojewódzkich 5 184 zł rocznie.

Należy przy tym zauważyć, że w przypadku ustalenia dochodów na podstawie ilości udzielonych usług religijnych i przeciętnych ofiar pobieranych za te usługi dochód dla księży pracujących w jednej parafii dzielono w ten sposób, że dochód dla proboszcza z takich usług, jak: chrzty, śluby, pogrzeby był dwa razy wyższy od dochodu wikariusza, a dochód z intencji mszalnych obliczano indywidualnie dla poszczególnych duchownych⁴⁸.

Kontynuując powyższą myśl, należy także podkreślić, że już po 1959 r. następowało, zdaniem Urzędu ds. Wyznań, systematyczne urealnianie podstaw opodatkowania kościelnych osób fizycznych. Wnikliwie oceniano dochody duchowieństwa eksponowanych parafii, a szczególnie dziekanów, i ustalano im podstawę opodatkowania indywidualnie, biorąc za podstawę liczbę usług religijnych oraz przeciętne opłaty pobierane za te usługi⁴⁹. Także w przypadkach posiadania informacji o nabyciu przez osoby duchowne samochodu, nieruchomości lub stwierdzeniu innych znamion zewnętrznych, wskazujących na dysponowanie znacznymi środkami finansowymi, przeprowadzano odpowiednie dochodzenie w celu ustalenia faktycznych rozmiarów dochodów z po-

⁴⁷ Wynikało to z faktu, że władze kościelne ustaliły stawkę miesięczną dla wikariuszy w wysokości nie niższej niż 1 000 zł. Dlatego też władze podatkowe twierdziły, że tę stawkę przyjęto za dolną granicę ich dochodów.

⁴⁸ Ponadto z zestawienia wymiarów przeciętnych podatków jasno wynikało, że w zasadzie niższe przeciętne wymiary występowały w tych wydziałach, w których dla większości księży ustalono dochód wg zarządzenia Ministra Finansów z dnia 25.02.1959 r. Przykładem mogą być wymiary z powiatów w Kozienicach, Busku, Końskich i innych (Por. *Wymiar i realizacja...*, AAN 1587/RK/125/509, k. 341).

⁴⁹ Urząd ds. Wyznań podwyższenie norm orientacyjnych tłumaczył, jako dążenie do opodatkowania kościelnych osób fizycznych od dochodów bardziej niż dotąd zbliżonych do rzeczywistości. Ponadto także jako wykluczenie stosowania przez wydziały finansowe wciąż kontrowersyjnych dla duchownych tzw. domiarów. (Por. *Notatka w sprawie zasad opodatkowania kościelnych i zakonnych osób prawnych oraz osób duchownych wyznania rzymskokatolickiego*, AAN 1587/RK/125/490, k. 101).

śług religijnych. W ten sposób ustalano podstawę opodatkowania na poziomie dającym pokrycie poniesionych wydatków, bądź opodatkowywano duchownego od dochodów z tzw. źródeł nieujawnionych⁵⁰.

W rezultacie podniesienia w roku 1959 norm orientacyjnych dochodów proboszczów i systematycznego urealniania podstaw opodatkowania, ogólna kwota wymierzonego duchownym podatku dochodowego była trzy razy wyższa niż przed 1959 rokiem.

Na zakończenie należy dodać, że prawie wszystkie wymiary podatku dochodowego uzgadniane były z Przewodniczącym Prezydium Powiatowej Miejskiej Rady Narodowej, który decydował również o metodzie ustalenia podstawy opodatkowania. Od 1968 r. wymiary uzgadniane były również z Wydziałem ds. Wyznań Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej⁵¹.

Z kolei w zarządzeniu z dnia 11.02.1969 r. Minister Finansów zaznaczył, że odmienne ustalenie podstawy opodatkowania od wykazanej w zeznaniu duchownego wymagało uprzedniego wezwania do złożenia koniecznych wyjaśnień, a zwłaszcza podania ilości poszczególnych posług religijnych i przeciętnych ofiar pobieranych za te posługi⁵².

2.3. Zryczałtowane opodatkowanie przychodów osób duchownych

Z początkiem roku podatkowego 1974 od kościelnych osób fizycznych, zobowiązanych do płacenia podatku dochodowego, zaczęto pobierać ten podatek w formie uproszczonej, tj. wg stawek

⁵⁰ Por. Tamże, k. 340.

⁵¹ Należy stwierdzić, że w praktyce zdarzały się przypadki, że Przewodniczący Prezydium Rady Narodowej ustalał wysokość opodatkowania, a wydziały ds. wyznań dopasowywały później do podatku podstawę opodatkowania, czyli dochód. (Por. *Wymiar i realizacja...*, AAN 1587/RK/125/509, k. 341). Sytuacje takie miały miejsce głównie w tych przypadkach, w których wydziały finansowe nie zebrały odpowiednich materiałów i nie były przez to w stanie przedstawić Przewodniczącym Rady Narodowej realnej podstawy opodatkowania. W konsekwencji powodowało to przyjmowanie przy ustaleniu dochodu bardzo różnych ofiarności za te same posługi religijne dla księży pracujących w parafiach o podobnym stopniu zamożności, a nawet przyjmowanie w stosunkowo bogatszych parafiach opłat niższych niż w parafiach biedniejszych (np. w Radomiu w parafii Opieki NMP przyjmowano opłaty za ślub i pogrzeb po 300 zł, natomiast w Seceminie, powiat Włoszczowa, po 500 zł za ślub, a po 1 000 zł za pogrzeb /Por. *Wymiar i realizacja...*, AAN 1587/RK/125/509, k. 345/).

⁵² Wezwanie o podanie tych danych można było kierować również, zgodnie z art. 122 dekretu o *postępowaniu podatkowym*, do parafii. (Por. Tamże, k. 343).

kwotowych, zwanych ryczałtem, zależnych od liczby mieszkańców parafii i pełnionej funkcji⁵³.

Tę formę opodatkowania podatkiem dochodowym wprowadzono za pośrednictwem okólnika Ministerstwa Finansów z dnia 30.09.1974 r. w sprawie podatku dochodowego od osób duchownych⁵⁴, w celu usprawnienia i uproszczenia poboru podatku, oraz wygaszenia sporów, jakie występowały przy poborze tego podatku⁵⁵.

⁵³ Bardzo szczegółowo na temat uproszczonych form opodatkowania, w tym także o ryczałcie w prawie polskim pisze: W. Modzelewski (Por. W. Modzelewski, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Warszawa 1998, s. 94-97).

⁵⁴ Por. Okólnik, „Gorzowskie Wiadomości Kościelne” 1975, s. 104-106.

⁵⁵ Tak więc okólnik z 1974 r. wprowadził następujące wysokości tych kwotowych stawek:

a) proboszczowie		roczna kwota podatku	miesięczna rata podatku
liczba mieszkańców parafii powyżej	do		
–	1 000	1 560 zł	130 zł
1 000	2 000	3 000 zł	250 zł
2 000	3 000	4 800 zł	400 zł
3 000	4 000	6 600 zł	550 zł
4 000	5 000	7 800 zł	650 zł
5 000	6 000	8 400 zł	700 zł
6 000	7 000	9 000 zł	750 zł
7 000	8 000	10 200 zł	850 zł
8 000	9 000	10 800 zł	900 zł
9 000	10 000	11 400 zł	950 zł
10 000	12 000	12 000 zł	1 000 zł
12 000	14 000	13 200 zł	1 100 zł
14 000	16 000	13 800 zł	1 150 zł
16 000	18 000	15 000 zł	1 250 zł
18 000	20 000	16 200 zł	1 350 zł
20 000	40 000	16 200 zł	1 350 zł
	a ponadto od każdego tysiąca mieszkańców ponad 20 000	900 zł	75 zł
40 000 zł		34 200 zł	2 850 zł
	a ponadto od każdego tysiąca mieszkańców ponad 40 000	1 080 zł	90 zł
b) wikariusze i rektorzy		roczna kwota podatku	miesięczna rata podatku
liczba mieszkańców parafii powyżej	do		
wieś i małe miasta			
–	3 000	1 200 zł	100 zł
3 000	8 000	1 800 zł	150 zł
8 000		3 000 zł	250 zł
miasta powiatowe			
–	3 000	1 800 zł	150 zł
3 000	8 000	3 600 zł	300 zł
8 000		4 800 zł	400 zł

Godnym uwagi jest fakt, że jakkolwiek wcześniej stosowane normy orientacyjne dochodów duchownych stanowiły uproszczenie w porównaniu do wymiaru podatku na zasadach ogólnych⁵⁶, to jednak trzeba było corocznie ustalać podstawę opodatkowania (dochód) i następnie kwotę należnego podatku. Ustalenie więc kwotowych stawek podatku dochodowego stanowiło dalsze uproszczenie jego poboru⁵⁷.

Ta postać ryczałtu, mimo że specyficzna pod względem przedmiotu opodatkowania, od strony technicznej spełniała wymagania typowego ryczałtu⁵⁸. Osoby duchowne podlegały zryczałtowanemu podatkowi dochodowemu z tytułu osiągnięcia przychodów z tzw. opłat stuley oraz innych opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami. Należy tu podkreślić, że jednym ze znamion istotnych dla określenia wysokości obciążenia podatkowego była liczba wszystkich mieszkańców parafii, a nie liczba osób korzystających z posług religijnych. Powodowało to w praktyce występowanie sytuacji spornych, zwłaszcza w parafiach położonych na terenach zróżnicowanych wyznaniowo lub o stosunkowo wysokim odsetku ludności bezwyznaniowej⁵⁹. Do innych czynników wpływających na wysokość ryczałtu zaliczano funkcję sprawowaną przez osobę duchowną (proboszcz, wikariusz, rektor itp.) oraz w pewnych przypadkach wielkość miasta lub gminy, na terenie których znajdowała się parafia lub rektorat.

miasta wojewódzkie

–	3 000	1 800 zł	150 zł
3 000	8 000	4 200 zł	350 zł
8 000		5 400 zł	450 zł

⁵⁶ Ponadto zdaniem Urzędu ds. Wyznań dotychczas można było indywidualnie podnosić wysokość podatku (poprzez tzw. domiary) poszczególnym księżom. Stosowano tę możliwość wobec tzw. księży nielojalnych wobec państwa. Jednakże nie zdało to egzaminu z chwilą wprowadzenia ryczałtu, ponieważ księża przestali płacić podwyższone podatki. (Por. *Notatka w sprawie zmian przepisów o opodatkowaniu księży i instytucji kościelnych*, AAN 1587/RK/125/496, k. 16).

⁵⁷ Należy ponadto zauważyć, że wcześniejsze normy orientacyjne obejmowały podatkiem dochodowym jedynie duchowieństwo parafialne, natomiast omawiany okólnik z 1974 r. dotyczył duchowieństwa parafialnego (proboszcz, administrator parafii, wikariusze, rektorzy kościołów) i tych wszystkich duchownych, którzy nie pełniąc funkcji parafialnych osiągnęli dochody z misji, rekolekcji, intencji mszalnych i innych posług religijnych.

⁵⁸ Pozwalało to autorom wielu prac na określenie tego opodatkowania duchownych mianem „specjalnej” formy związanej z pełnionymi funkcjami duszpasterskimi. Szerzej na ten temat por. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo...*, s. 368 i n.

⁵⁹ Por. M. Waluga, *Zryczałtowane formy opodatkowania*, Warszawa 1989, s. 26-28.

Tak więc zgodnie z zasadami ustalonymi w omawianym okólniku z 1974 r., Ministerstwo Finansów poleciło, aby od wikariuszy, pełniących czasowo funkcje proboszczów, pobierać podatek w wysokości takiej samej, jak od proboszczów. Natomiast od osób duchownych, niepełniących funkcji proboszczów, wikariuszy czy rektorów i osiągających przychody z misji, rekolekcji, opłat (stypendium) za odprawianie mszy i innych posług religijnych, którzy zgłosili obowiązek podatkowy, należało pobierać podatek w wysokości należnej od wikariuszy w parafiach o liczbie do 3.000 mieszkańców w zależności od miejsca zamieszkania.

Natomiast dla proboszczów i wikariuszy parafii położonych na terenie Ziemi Zachodnich i Północnych, którzy w roku podatkowym 1973 płacili podatek w niższej wysokości, ulegli obniżeniu kwoty podatku o 10% w 1974 roku i 5% w roku podatkowym 1975⁶⁰.

W stosunku do osób duchownych, które postanowiły płacić podatek wg wyżej określonych zasad, ustawodawca utrzymał nadal w mocy zawieszenie obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych. Co więcej, poczynając od roku podatkowego 1974, uległ zawieszeniu obowiązek składania zeznań podatkowych, przewidzianych przepisami § 30 rozporządzenia wykonawczego do dekretu *o postępowaniu podatkowym*⁶¹. Jeżeli jednak osoba duchowna nie wyrażała zgody na płacenie podatku dochodowego wg przedstawionych wyżej zasad⁶², obowiązana była wówczas prowadzić księgi podatkowe i składać roczne zeznania o osiągniętym dochodzie oraz opłacać podatek na zasadach ogólnych.

Godnym uwagi jest fakt, że już pierwsze lata stosowania tej formy opodatkowania usunęły prawie zupełnie występujące uprzednio spory przy jego poborze⁶³.

⁶⁰ Należy zauważyć, że te obniżki podatku dochodowego dla proboszczów i wikariuszy pracujących na Ziemiach Odzyskanych były praktykowane wyłącznie przejściowo.

⁶¹ Dz. U. z 1963 r., Nr 12, poz. 67.

⁶² Nowo mianowani księża na określone stanowiska mieli po przyjeździe na placówki, a przed objęciem stanowiska, zgłosić obowiązek podatkowy w wydziale finansowym na odpowiednim formularzu i po uiszczeniu opłaty skarbowej. Gdyby ksiądz nie zgadzał się na stawki zryczałtowane, miał możliwość prowadzenia księgi Nr 11 dotyczącej osobistego podatku dochodowego.

⁶³ Spory wynikały także z faktu, że ustawodawstwo podatkowe rozszerzało skalę odpowiedzialności za zaległości podatkowe. Mianowicie zgodnie z dekretem z dnia 26.10.1950 r. *o zobowiązaniach podatkowych* za zobowiązania podatkowe duchownych

Zmianę kwotowych stawek podatku dochodowego dla proboszczów i wikariuszy proponował okólnik Ministerstwa Finansów z dnia 05.12.1975 r. w sprawie podatku dochodowego od osób duchownych⁶⁴.

Zgodnie z pkt 4 pisma okólnego, terenowe organa administracji państwowej upoważnione były do odpowiedniego obniżania kwoty podatku, jeśli liczba wyznawców stanowiła mniejszość w porówna-

byli odpowiedzialni także członkowie ich rodzin, jeśli prowadzili z nimi wspólne gospodarstwo domowe i gdy duchowny podatnik uporczywie zalegał z uiszczeniem podatku. (Dz. U. z 1950 r., Nr 49, poz. 452; zm. *Ustawa z dnia 16.11.1960 r. o zmianie dekretu z dnia 26.10.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych*, Dz. U. z 1960 r., Nr 51, poz. 300).

⁶⁴ AAN 1587/RK/125/502, k. 319-322; okólnik nie został opublikowany w Dz. Urz. Min. Fin.

a) proboszczowie

liczba mieszkańców parafii powyżej	liczba mieszkańców parafii do	roczna kwota podatku	miesięczna rata podatku
-	1 000	1 560 zł	130 zł
1 000	2 000	3 000 zł	250 zł
2 000	3 000	4 800 zł	400 zł
3 000	4 000	6 600 zł	550 zł
4 000	5 000	7 800 zł	650 zł
5 000	6 000	8 400 zł	700 zł
6 000	7 000	9 000 zł	750 zł
7 000	8 000	10 200 zł	850 zł
8 000	9 000	10 800 zł	900 zł
9 000	10 000	11 400 zł	950 zł
10 000	12 000	12 000 zł	1 000 zł
12 000	14 000	13 200 zł	1 100 zł
14 000	16 000	13 800 zł	1 150 zł
16 000	18 000	5 000 zł	1 250 zł
18 000	20 000	16 200 zł	1 350 zł
a ponadto od każdego tysiąca mieszkańców ponad 20 000			
		600 zł	50 zł
30 000		22 200 zł	1 850 zł

b) wikariusze

liczba mieszkańców parafii powyżej	liczba mieszkańców parafii do	roczna kwota podatku	miesięczna rata podatku
parafie mające siedzibę w miastach liczących powyżej 5 000 mieszkańców oraz w gminach			
-	3 000	1 200 zł	100 zł
3 000	8 000	1 800 zł	150 zł
8 000		3 000 zł	250 zł
parafie mające siedzibę w miastach liczących od 5 000 do 50 000 mieszkańców			
-	3 000	1 800 zł	150 zł
3 000	8 000	3 600 zł	300 zł
8 000		4 800 zł	400 zł
parafie mające siedzibę w miastach liczących powyżej 50 000 mieszkańców			
-	3 000	1 800 zł	150 zł
3 000	8 000	4 200 zł	350 zł
8 000		5 400 zł	450 zł

niu do liczby mieszkańców⁶⁵. Nie obniżano ustalonych kwot podatku, ani też nie odpisywano miesięcznych rat z tytułu przerw urlopowych lub chorobowych, ponieważ nie było to równoznaczne z nieosiąganiem w tym okresie przychodów podlegających opodatkowaniu⁶⁶. W wyjątkowych przypadkach, gdy przerwa w wykonywaniu przez duchownego swych funkcji trwała dłużej niż trzy miesiące i związana była z nieobecnością w miejscu wykonywania funkcji lub zamieszkania, można było w postępowaniu odwoławczym odpowiednio obniżyć ustaloną kwotę podatku⁶⁷.

Wspomnieć tu należy także o uprawnieniach Ministra Finansów i wojewodów wynikających z przepisów art. 183 dekretu *o postępowaniu podatkowym* do korygowania nawet prawomocnych decyzji podatkowych, jeśli wobec bardzo zaniżonego opodatkowania występowała niepowetowana szkoda dla Skarbu Państwa lub gospodarki narodowej. Tak więc w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy faktyczne dochody osoby duchownej były bardzo wysokie, a przewidywane stawki podatku były rażąco niskie, korekta sumy podatku mogła nastąpić zgodnie z wyżej wymienionymi przepisami.

Z kolei w roku 1982 na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 09.04.1982 r. *w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych* roczne stawki ryczałtu odpowiednio podwyższono⁶⁸.

⁶⁵ Por. *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Opłat do Dyrektorów Wydziałów Finansowych Urzędów Wojewódzkich i Miast stopnia wojewódzkiego*, (AAN 1587/RK/125/499, k. 189).

⁶⁶ Jednakże w wyjątkowych przypadkach gdy duchowny zeznał dochód roczny niższy od przyjętego w stawkach ryczałtowych i domagał się uznania tego niższego dochodu dla obniżenia wymiaru podatku, to musiał to udowodnić. Wtedy we własnym zakresie winien za pomocą księgi podatkowej, zapisów i zestawień w niej zawartych, wykazać ile miał w roku ubiegłym dochodu. Ponadto powinien uwiarygodnić okoliczności, które wskazywałyby, że miał dochody niższe od ryczałtowych (np. długotrwała choroba, nieobecność itd.). Nieprzedkładając danych co do własnego podatku duchowny narażał się na to, że wymiar dokonany zostałby w wysokości stawek ryczałtowych, a więc żądanie obniżenia dochodu i podatku nie byłoby uwzględnione. (Por. *Pismo Kurii Biskupiej w Opolu odnośnie składania wyjaśnień przez duchownych na podstawie art. 122 dekretu o postępowaniu podatkowym*, AAN 1587/RK/125/490, k. 43-44).

⁶⁷ Por. *Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów z dnia 09.12.1975 r. do pisma okólnego z dnia 05.12.1975 r.*, AAN 1587/RK/125/502, k. 323.

⁶⁸ Dz. U. z 1982 r., Nr 12, poz. 96.

1) od przychodów proboszczów:

w parafii o liczbie mieszkańców		zł
powyżej	do	
1 000	1 560 zł	
1 000	2 000	3 000 zł
2 000	3 000	4 800 zł

Rozporządzeniem z dnia 12.06.1985 r.⁶⁹ Minister Finansów ponownie podwyższył roczne stawki ryczałtu.

3 000	4 000	6 600 zł
4 000	5 000	7 800 zł
5 000	6 000	9 200 zł
6 000	7 000	9 920 zł
7 000	8 000	11 200 zł
8 000	9 000	11 880 zł
9 000	10 000	12 600 zł
10 000	12 000	13 800 zł
12 000	14 000	15 240 zł
14 000	16 000	15 840 zł
16 000	18 000	17 280 zł
18 000	20 000	18 600 zł
20 000	30 000	19 440 zł
	a ponadto od każdego tysiąca mieszkańców ponad 20 000	720 zł
30 000		26 640 zł
2) od przychodów wikariuszy		
w parafii o liczbie	jeżeli siedziba parafii	znajduje się
mieszkańców	na terenie gminy lub miasta	w mieście o liczbie mieszkańców:
	o liczbie miesz. do 5 000	
powyżej	do	powyżej 5 000
3 000	1 200 zł	1 800 zł
3 000	5 000	3 600 zł
5 000	8 000	3 960 zł
8 000	10 000	5 280 zł
10 000	3 440 zł	5 520 zł
		6 240 zł
		powyżej 50 000
		4 200 zł
		4 640 zł
		5 960 zł
		6 240 zł

⁶⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12.06.1985 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych, Dz. U. z 1985 r., Nr 28, poz. 120.

1) od przychodów proboszczów:		
w parafiach o liczbie mieszkańców		zł
powyżej	do	
1 000	1 000	1 920 zł
	2 000	3 840 zł
2 000	3 000	6 240 zł
3 000	4 000	8 640 zł
4 000	5 000	10 200 zł
5 000	6 000	12 000 zł
6 000	7 000	12 960 zł
7 000	8 000	14 640 zł
8 000	9 000	15 480 zł
9 000	10 000	16 440 zł
10 000	12 000	18 000 zł
12 000	14 000	19 920 zł
14 000	16 000	20 640 zł
16 000	18 000	22 440 zł
18 000	20 000	24 240 zł
20 000	30 000	25 440 zł
	a ponadto od każdego tysiąca mieszkańców ponad 20 000	960 zł
30 000		35 040 zł

Rozporządzeniem z dnia 08.01.1987 r.⁷⁰ Minister Finansów po raz kolejny podwyższył roczne stawki ryczałtu.

Rozporządzeniem z dnia 08.02.1989 r.⁷¹ Minister Finansów ponownie podwyższył roczne stawki ryczałtu.

2) od przychodów wikariuszy				
w parafii o liczbie mieszkańców		jeżeli siedziba parafii z na terenie gminy lub miasta o liczbie mieszk. do 5 000	najduje się w mieście o liczbie mieszkańców:	
powyżej	do		powyżej 5 000	powyżej 50 000
	3 000	1 560 zł	2 400 zł	2 400 zł
3 000	5 000	2 400 zł	4 680 zł	5 520 zł
5 000	8 000	2 640 zł	5 160 zł	6 000 zł
8 000	10 000	4 320 zł	6 840 zł	7 800 zł
10 000		4 440 zł	7 200 zł	8 160 zł

⁷⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 08.01.1987 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych, Dz. U. z 1987 r., Nr 2, poz. 13.

1) od przychodów proboszczów:

w parafiach o liczbie mieszkańców		zł	
powyżej	do		
	1 000	1 000	2 400 zł
1 000	2 000	2 000	4 800 zł
2 000	3 000	3 000	7 800 zł
3 000	4 000	4 000	10 800 zł
4 000	5 000	5 000	12 800 zł
5 000	6 000	6 000	15 000 zł
6 000	7 000	7 000	16 200 zł
7 000	8 000	8 000	18 300 zł
8 000	9 000	9 000	19 400 zł
9 000	10 000	10 000	20 600 zł
10 000	12 000	12 000	22 600 zł
12 000	14 000	14 000	24 900 zł
14 000	16 000	16 000	25 800 zł
16 000	18 000	18 000	28 000 zł
18 000	20 000	20 000	30 300 zł
20 000	30 000	30 000	31 800 zł
a ponadto od każdego tysiąca mieszkańców ponad 20 000			1 200 zł
30 000			43 800 zł

2) od przychodów wikariuszy

w parafii o liczbie mieszkańców		jeżeli siedziba parafii na terenie gminy lub miasta o liczbie mieszk. do 5 000	znajduje się w mieście o liczbie mieszkańców:	
powyżej	do		powyżej 5 000	powyżej 50 000
3 000	1 960 zł	3 000 zł	3 000 zł	
3 000	5 000	3 000 zł	5 860 zł	6 900 zł
5 000	8 000	3 300 zł	6 440 zł	7 500 zł
8 000	10 000	5 400 zł	8 540 zł	9 740 zł
10 000		5 560 zł	9 000 zł	10 200 zł

⁷¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 08.02.1989 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych, Dz. U. z 1989 r., Nr 6, poz. 43.

Należy zauważyć, że osoby duchowne, opłacające ryczałt, zwolnione były od obowiązku składania zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu ze źródła przychodu objętego ryczałtem. Jednakże w sytuacji osiągania przez te osoby dochodów z innych źródeł (np. wynagrodzenia z innych tytułów), dochody te podlegały opodatkowaniu na ogólnych zasadach (np. podatek wyrównawczy). Do dochodu osiągniętego z tych źródeł przychodów stosowano stopę podatku odpowiadającą dochodowi osiągniętemu także ze źródła objętego ryczałtem⁷².

Zgodnie z cytowanym rozporządzeniem osobom duchownym przysługiwało prawo zrzeczenia się opłacania ryczałtu, a co za tym idzie powstawał obowiązek w zakresie podatku dochodowego⁷³.

1) od przychodów proboszczów:

w parafiach o liczbie mieszkańców		zł
powyżej	do	
1 000	3 600 zł	
1 000	2 000	7 200 zł
2 000	3 000	11 700 zł
3 000	4 000	16 200 zł
4 000	5 000	19 200 zł
5 000	6 000	22 500 zł
6 000	7 000	24 300 zł
7 000	8 000	27 500 zł
8 000	9 000	29 100 zł
9 000	10 000	30 900 zł
10 000	12 000	33 900 zł
12 000	14 000	37 400 zł
14 000	16 000	38 700 zł
16 000	18 000	42 000 zł
18 000	20 000	45 400 zł
20 000	30 000	47 700 zł
	a ponadto od każdego tysiąca mieszkańców ponad 20 000	1 800 zł
30 000		65 700 zł

2) od przychodów wikariuszy

w parafii o liczbie mieszkańców		jeżeli siedziba parafii na terenie gminy lub miasta o liczbie miesz. do 5 000	znajduje się w mieście o liczbie mieszkańców:	
powyżej	do		powyżej 5 000	powyżej 50 000
	3 000	3 000 zł	4 500 zł	4 500 zł
3 000	5 000	4 500 zł	8 800 zł	10 400 zł
5 000	8 000	5 000 zł	9 700 zł	11 200 zł
8 000	10 000	8 100 zł	12 800 zł	14 600 zł
10 000		8 400 zł	13 500 zł	15 300 zł

⁷² Por. M. Waluga, *Zryczałtowane formy...*, s. 26-27.

⁷³ Por. Tamże, s. 28.

Osoby te zobowiązane były do zawiadomienia właściwego organu podatkowego w terminie 7 dni od otrzymania decyzji w sprawie zastosowania ryczaftu oraz prowadzenia księgi podatkowej przewidzianej prawem (księgi przychodów i rozchodów)⁷⁴.

2.4. Opodatkowanie tzw. ukrytych dochodów kleru

Zgodnie z przepisami podatkowymi, zarobki kościelnych osób fizycznych podlegały opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń⁷⁵ bądź podatkiem dochodowym.

Wiadomym było jednak, że obok wynagrodzeń pobieranych z list płac w kuriach i seminariach duchowieństwo tam zatrudnione, w tym biskupi, mogli mieć również dochody z posług religijnych, głównie z intencji mszalnych i wizytacji kanonicznych, które to dochody, jak już wyżej wspomniano, podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym⁷⁶.

W związku z tym Ministerstwo Finansów w wyjaśnieniu z dnia 28.10.1960 r. w *sprawie opodatkowania kościelnych osób prawnych i zakonów oraz osób duchownych*⁷⁷ zaleciło organom podatkowym opodatkowanie podatkiem dochodowym także tych biskupów, kurialistów i innych osób duchownych, którzy nie pełnili wprawdzie funkcji proboszczów parafii bądź rektorów kościołów, ale osiągalni przychody z wizytacji kanonicznych, intencji mszalnych lub udzielanych posług religijnych.

W praktyce jednak okazało się, że opodatkowanie z urzędu tych duchownych, czyli biskupów i kurialistów podatkiem dochodowym, było bardzo trudne i prawie niemożliwe. Aparat podatkowy nie dysponował konkretnymi dowodami, wskazującymi nie tylko na wysokość ewentualnych osiągniętych przez te osoby dochodów z tego tytułu, ale nie miał on nawet dowodów potwierdzających, że osoby te takie dochody w ogóle osiągały. Raczej żaden proboszcz nie składał władzom podatkowym oświadczenia, ile wręczyl biskupowi w czasie wizytacji kanonicznej lub bierzmowania, albo ile in-

⁷⁴ Por. przepisy omawianego rozporządzenia.

⁷⁵ Por. *Opodatkowanie duchownych podatkiem od wynagrodzeń*, AAN 1587/RK/125/507, k. 21; Szerzej por. *Notatka w sprawie zmian przepisów o opodatkowaniu księży i instytucji kościelnych*, AAN 1587/RK/125/496, k. 16.

⁷⁶ Por. *Problem zaległości finansowych i podsumowanie polityki podatkowej państwa wobec Kościoła i związków religijnych*, AAN 1587/RK/125/490, k. 19.

⁷⁷ AAN 1587/RK/125/491, k. 66-68.

tencji mszalnych odstąpił danemu kurialiście i za jaką kwotę. Również wewnętrznie prowadzone księgi kościelne, np. intencji mszalnych, nie wskazywały, ile z nich i za jaką sumę przekazano biskupom i klerowi kurialnemu⁷⁸.

W zasadzie więc poza tymi biskupami i duchownymi, pracującymi w kurii diecezjalnej, którzy pełnili funkcje proboszczów lub rektorów kościołów i byli z tego tytułu opodatkowani podatkiem dochodowym, tak jak każdy inny proboszcz lub rektor kościoła, pozostała część biskupów i kurialistów płaciła jedynie podatek od wynagrodzeń od kwot wykazanych w listach płacy diecezji lub jej instytucji⁷⁹.

Sytuacja taka miała miejsce niewątpliwie z tego względu, że skala podatku od wynagrodzeń była niższa od skali podatku dochodowego i z podwyżką dla samotnych sięgała najwyżej 18% zarobku. Poza tym przepisy dekretu o podatku dochodowym nie przewidywały kumulacji dochodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym z dochodami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń. W rezultacie biskupi, rektorzy seminarium i inne duchowieństwo pracujące w kurii nie tylko, że było najmniej obciążone podatkami, ale mogło korzystać w szerszym zakresie ze zwolnienia swych dochodów od obu podatków, a mianowicie, z podatku od wynagrodzeń, jeśli zarobki pobierane na podstawie list płac nie przekraczały 12 000 zł rocznie i z podatku dochodowego od dochodów z posług religijnych, gdy zarobki z tego tytułu nie przekraczały 11 000 zł rocznie. W ten sposób można było korzystać ze zwolnienia od podatków, gdy łączne dochody z tych dwóch źródeł nie przekraczały razem 23 000 zł, podczas gdy duchowieństwo parafialne płaciło już podatek od dochodów powyżej 11 000 zł rocznie⁸⁰.

Jeśli chodzi o drugą kwestię, tj. o właściwe opodatkowanie nabywców nieruchomości, samochodów lub innego kosztownego majątku, to niezależnie od ogólnych wytycznych obowiązujących w stosunku do ogółu podatników, w marcu 1962 r. Ministerstwo Finansów wydało zalecenie w tym przedmiocie odnośnie do kleru. Ministerstwo poleciło, by w tych przypadkach, gdy duchowny na-

⁷⁸ Por. *Opodatkowanie duchownych...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 21.

⁷⁹ Por. *Informacja dotycząca Kurii Włocławskiej*, AAN 1587/RK/125/507, k. 215.

⁸⁰ Por. *Opodatkowanie duchownych...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 21-23.

będzie samochód, nieruchomości lub inne znamiona zewnętrzne, które wskazują na dysponowanie znacznymi środkami finansowymi, w pierwszym rzędzie oszacować na właściwym poziomie jego przychody z posług religijnych i wymierzyć mu podatek dochodowy od sumy dochodu, która daje pokrycie ujawnionych wydatków. Gdyby tak oszacowany dochód nie dawał jeszcze pokrycia ujawnionych wydatków, zalecono od reszty dochodu wymierzać podatek z art. 131 dekretu *o postępowaniu podatkowym*, tj. ze źródeł nieujawnionych⁸¹.

W tych więc przypadkach, gdy aparat podatkowy był w posiadaniu informacji o nabyciu przez duchownego samochodu lub nieruchomości, podatek był wymierzany wg wskazanych wyżej poleceń.

Ponadto przy opodatkowaniu osób duchownych Urząd ds. Wyznań polecił Wydziałom Finansowym, aby dopilnowały właściwego opodatkowania księży z tytułu nabywania wartościowych przedmiotów, np. samochodów, domów itp. Urząd ds. Wyznań wydał nawet specjalne tajne zarządzenie, w którym polecił Wydziałom Finansowym zebrać m.in. z Wydziałów Komunikacji dane o zarejestrowanych samochodach przez księży w ciągu ostatnich 5 lat, czyli od 1956 do 1960 r.⁸²

Natomiast jeśli inne organa terenowe były w posiadaniu informacji o wydatkowaniu przez duchownych dużych sum pieniężnych, to miały one za zadanie bezzwłocznie przekazywać je aparatowi podatkowemu, który właściwie te informacje wykorzystywał⁸³.

3. Podatki terenowe

Kolejnym obciążeniem podatkowym kościelnych osób fizycznych były podatki terenowe. Zasady opodatkowania tymi podatkami regulowała ustawa z dnia 26.02.1951 r. *o podatkach terenowych*⁸⁴, któ-

⁸¹ Por. Tamże, k. 23.

⁸² Należy zauważyć, że nie tylko w latach 1956-1960, ale jeszcze długo później wydziały finansowe, mając na względzie zarządzenie Urzędu ds. Wyznań, wzywały kościelne osoby fizyczne do składania wyjaśnień dotyczących pochodzenia np. samochodów czy też gotówki przeznaczonej na ten cel. Oczywiście, z reguły żadne miarodajne wyjaśnienia nie odnosiły pozytywnego skutku, czego wynikiem była nieunikniona egzekucja nabytych dóbr. Powstaje tylko pytanie, w jakim celu duchowni byli wzywani do składania takich wyjaśnień? (Por. *Opodatkowanie osób duchownych*, AAN 1587/RK/125/507, k. 204).

⁸³ Por. *Notatka w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 256.

⁸⁴ Dz. U. z 1951 r., Nr 14, poz. 110.

ra w tej kwestii odwoływała się do zasad obowiązujących inne osoby fizyczne⁸⁵.

Najszerszym potwierdzeniem tych zasad był także dekret z dnia 20.05.1955 r. *o niektórych podatkach i opłatach terenowych*⁸⁶.

Zgodnie z postanowieniami zarządzenia Ministra Finansów z dnia 26.07.1957 r. *w sprawie opodatkowania kościelnych osób prawnych i osób duchownych wyznania rzymskokatolickiego i innych wyznań i związków*,⁸⁷ lokale zajmowane przez biskupów uważane były za lokale reprezentacyjne i w związku z tym zostały zwolnione od podatku od lokali. Zwolnienie to opierało się na podstawie art. 19 pkt 1 lit. a przywołanego wyżej dekretu z 1955 r. Natomiast lokale zajmowane przez pozostałe osoby duchowne (poza biskupami) podlegały opodatkowaniu podatkiem od lokali wg ogólnych zasad⁸⁸.

Z kolei zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 31.12.1958 r.⁸⁹, zastosowanie miało częściowe zaniechanie zobowiązań podatkowych przy ustalaniu podstawy opodatkowania dla osób duchownych, którym przysługiwał czynsz z art. 4 dekretu *o najmie lokali*. A więc w 1959 r. nie przyjmowano za podstawę do ustalenia tych podatków podwyższonego czynszu za nadwyżkę powierzchni mieszkalnej, lecz podstawowe stawki czynszowe.

Na podstawie wytycznych Ministerstwa Finansów z dnia 10.08.1959⁹⁰, jeżeli pomieszczenia mieszkalne zajmowane były wspólnie (np. w budynkach zakonnych) przez osoby, których wyłącznym źródłem utrzymania były przychody podlegające przepisom *o podatku od wynagrodzeń*, należało tym osobom ustalać podstawę opodatkowania na podstawie stawek czynszu wg przepisów art. 4 dekretu *o najmie lokali*. Natomiast osoby zobowiązane do opłacania czynszu na podstawie art. 2 tego de-

⁸⁵ Szerzej por. *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich do Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej Wydział Finansowy w Kielcach w sprawie podatku od nieruchomości i od lokali*, AAN 1587/II/46/1040, k. 12-13.

⁸⁶ Dz. U. z 1955 r., Nr 21, poz. 136.

⁸⁷ AAN 1587/RK/125/491, k. 108-110.

⁸⁸ Por. Tamże, k. 110.

⁸⁹ Por. *Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31.12.1958 r. w sprawie częściowego zaniechania ustalenia zobowiązań podatkowych z tytułu obowiązku podatkowego w zakresie podatku od lokali, przypadającego od najemców z art. 4 dekretu o najmie lokali*, Mon. Pol. z 1959 r., Nr 5, poz. 23.

⁹⁰ Por. *Wytyczne*, AAN 1587/RK/125/491, k. 86 i n.

kretu, zobowiązane były do opłacania podatku wg tabeli stawek Nr 1 i Nr 2⁹¹.

Z kolei zgodnie z zarządzeniem Ministra Finansów z dnia 15.01.1963 r.⁹² w sprawie ustalenia wartości czynszowej dla celów wymiaru podatku od nieruchomości oraz podatku od lokali dla budynków niewynajętych i niewydzierżawionych, dla wymiaru tych podatków od powierzchni mieszkalnej zajętej przez osoby duchowne, których podstawą utrzymania był stosunek pracy oraz rencistów i inwalidów niezdolnych do pracy lub mających powyżej 60 lat (jeśli nie byli podatnikami podatku obrotowego i dochodowego) przyjmowano za podstawę wartość czynszową taką samą, jak dla pozostałych pracujących. Według takiej samej wartości czynszowej, wymierzany był podatek od nieruchomości i lokali od budynków zajmowanych na cele mieszkalne przez zakonników, których źródłem utrzymania był przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem od wynagrodzeń, otrzymany za pracę poza domem zakonnym oraz zakonników uznanych za inwalidów lub którzy osiągnęli 60 lat i nie posiadali gospodarstw rolnych lub dochodów podlegających podatkowi dochodowemu. Tylko dla pomieszczeń mieszkalnych zajmowanych przez pozostałe osoby duchowne i zakonne podatek od nieruchomości i lokali wymierzany był w wysokości jak dla niepracujących najemnie⁹³.

3.1. Stawki podatkowe

Zgodnie z ustawą z 26.02.1951 r. o podatkach terenowych⁹⁴, kościelne osoby fizyczne opłacały podatek od nieruchomości w wysokości 25% podstawy opodatkowania. Natomiast podatek od lokali w wysokości 10% wartości czynszowej.

Na podstawie dekretu o najmie lokali z 28.07.1948 r.⁹⁵ osoby duchowne (poza biskupami), które nie były w stosunku pracy najemnej, czyli nie płaciły podatku od wynagrodzeń lecz podatek dochodowy, opłacały od 01.07.1958 r. podatek od lokali w wysokości 10%

⁹¹ Kuria Metropolitalna Warszawska, *Podatki od nieruchomości i lokali*, „Gorzowskie Wiadomości Kościelne” 1959, s. 135 i n.

⁹² Mon. Pol. z 1963 r., Nr 6, poz. 29.

⁹³ Por. *Informacja o realizacji...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 34.

⁹⁴ Dz. U. z 1951 r., Nr 14, poz. 110.

⁹⁵ *Dekret z 28.07.1948 r. o najmie lokali* (Dz. U. z 1948 r., Nr 36, poz. 259; tekst jedn. Dz. U. z 1958 r., Nr 50, poz. 243).

czynszu metrażowego wynoszącego 3-5 zł za m² miesięcznie. Do 30.06.1958 r. duchowni opłacający podatek dochodowy byli też uznani za „świat pracy” i opłacali podatek lokalowy niski, lecz od 01.07.1958 r. rozporządzenie Rady Ministrów z 25.07.1958 r.⁹⁶ uchyliło ten przywilej⁹⁷.

Natomiast na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z dnia 31.12.1958 r.⁹⁸, jeżeli duchowny zajmował nadmetraż, tj. więcej niż wypadało wg ilości osób (na 1 osobę 10 m²), to w 1958 i 1959 r. nie stanowiło to podstawy do wyższego podatku od lokali. Dla podatku od lokali i miejskiego podstawą był nadal niski czynsz „świata pracy” bez względu na nadmetraż. Duchowieństwo parafialne płacące podatek dochodowy i w konsekwencji podatek lokalowy miejski od podwyższonego czynszu nie opłacało dodatkowo żadnych podatków ani opłat za nadmetraż.

Duchowni w miastach podlegali opodatkowaniu podatkiem od lokali od pomieszczeń przez siebie zajmowanych na cele mieszkalne na równi z osobami świeckimi i wg takich samych stawek. Na wsi nie było tego podatku. Proboszcz w mieście płacił 20 zł od izby. Roczna kwota tego podatku była nieznaczna i nie odgrywała żadnej roli w kwestii obciążeń podatkowych.

Przed wejściem w życie zarządzenia z 1975 r. podatek od nieruchomości dla budynków zajętych na domy księży emerytów wynosił 25% wartości czynszowej, natomiast podatek od lokali stanowił 60% tej wartości. Z kolei za mieszkania biskupów, od powierzchni wg norm zaludnienia (10 m² na osobę) i mieszkań księży zatrudnio-

⁹⁶ *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25.07.1958 r. w sprawie zezwoleń i ulg w opłaceniu czynszu za najem lokali mieszkalnych*, Dz. U. z 1958 r., Nr 50, poz. 244.

⁹⁷ Od 01.07.1958 r. inne były stawki dla „świata pracy”, inne dla pozostałych osób. Do świata pracy państwo zaliczało jedynie osoby świeckie (obce lub pokrewne dla proboszcza, prowadzące jego gospodarstwo rolne, emeryci i renciści lub osoby zatrudnione poza plebanią) zamieszkujące w osobnych pomieszczeniach i prowadzące oddzielnie od proboszcza gospodarstwo domowe. Osoby te płaciły podatek według niższych stawek. Osoba natomiast prowadząca gospodarstwo domowe proboszcza, choćby zamieszkiwała oddzielnie, zaliczana była do lokalu proboszcza i wymiar podatku był wspólny od całości obu lokali. Szerzej na ten temat por. H. Jesse, *Vademecum duchowieństwa i zakonów Kościoła rzymskokatolickiego w Polsce w dziedzinie prawa państwowego*, Warszawa 1975.

⁹⁸ *Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31.12.1958 r. w sprawie częściowego zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych z tytułu obowiązku podatkowego w zakresie podatku od lokali, przypadającego od najemców z art. 4 dekretu o najmie lokali*, Mon. Pol. z 1959 r., Nr 5, poz. 23.

nych w diecezjach i seminariach duchownych, stawka podatku od nieruchomości była obniżona do 0,5% wartości czynszowej i 3,5% w podatku od lokali. Najwyższa stawka dotyczyła pozostałej powierzchni, stanowiącej nadwyżkę ponad normy zaludnienia oraz budynków zajętych na mieszkania proboszczów. W zakresie podatku od nieruchomości wynosiła 80%, natomiast odnośnie podatku od lokali – 20% wartości czynszowej.

Porównawcza wysokość podatków terenowych, płaconych przez kościelne osoby fizyczne po zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 08.08.1975 r.⁹⁹, wynosiła: dla budynków zajętych na domy księży emerytów, podatek od nieruchomości stanowił 4% wartości czynszowej. Taka sama stawka dotyczyła mieszkań biskupów od powierzchni wg norm zaludnienia (10 m² na osobę) i od pozostałej powierzchni, stanowiącej nadwyżkę ponad normy zaludnienia. Natomiast od budynków zajętych na mieszkania proboszczów oraz księży zatrudnionych w diecezjach i seminariach duchownych, stawka tego podatku wynosiła 4% na terenie miast lub 0,5% na terenie gmin.

Zgodnie z postanowieniami omawianego zarządzenia z 1975 r., od wszystkich wymienionych powyżej budynków nie pobierano podatku od lokali.

4. Charakter podatku gruntowego

Podatek gruntowy pobierany był od kościelnych osób fizycznych prowadzących gospodarstwo rolne. Był on zatem opłacany przez proboszczów lub administratorów od ich beneficjum proboszczowskiego, czyli gospodarstwa rolnego w stawkach przewidzianych dla wszystkich rolników. Przychód z gospodarstwa rolnego nie podlegał podatkowi dochodowemu, który płacili ci sami proboszczowie i administratorzy z racji osiągnięcia przychodów z parafii.

Należy zauważyć, że grunty kościelnych osób fizycznych (kościelne nieruchomości ziemskie) stanowiły gospodarstwa rolne o łącznej powierzchni przekraczającej 0,5 ha, poręczone np. proboszczom jako podstawa ich egzystencji przy zastosowaniu stałych sta-

⁹⁹ Zarządzenie Ministra Finansów w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatków od nieruchomości i od lokali niektórych budynków oraz ustalania wartości czynszowej dla celów wymiaru podatku od nieruchomości od tych budynków, Mon. Pol. z 1975 r., Nr 26, poz. 166.

wek podatkowych¹⁰⁰. Ten tryb postępowania wymiarowego stosowano również w przypadkach, gdy wspomniane grunty zostały w całości lub w części wydzierżawione przez proboszczą innym rolnikom. Zgodnie z art. 2 ust. 1 i 2 dekretu z dnia 30.06.1951 r. *o podatku gruntowym*¹⁰¹, podatek wymierzano właścicielowi gruntów, który podatek płacił z dochodów własnych, a nie z kasy parafialnej i dopiero, gdy nie można go było ściągnąć od właściciela, to organa finansowe egzekwowały go również od dzierżawców. Brak było przesłanek zarówno społecznych, jak i ekonomicznych do zwolnienia tych gospodarstw od podatku gruntowego¹⁰².

Jeśli niektórzy proboszczowie nie byli w stanie należycie prowadzić gospodarstwa, najczęściej z powodu wieku, i znajdowali się w trudnych warunkach materialnych itp., mogli starać się o ulgi podatkowe na indywidualne wnioski, składane do naczelników gmin¹⁰³.

4.1. Stawki podatkowe

W okresie PRL, analogicznie jak dla kościelnych osób prawnych, dokonywano wymiaru podatku od gospodarstw kościelnych osób fizycznych wg stałych stawek podatkowych.

Kościelne osoby fizyczne, określone przepisami § 5 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30.06.1951 r. w *sprawie wykonania dekretu o podatku gruntowym*¹⁰⁴, zgodnie z § 1 pkt 1 lit. d rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10.07.1952 r. w *sprawie usta-*

¹⁰⁰ Zgodnie z § 5 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30.06.1951 r. w *sprawie wykonania dekretu o podatku gruntowym*, obowiązek podatkowy ciążył na osobach fizycznych i na osobach prawnych: „którym jako bezrolnym, małorolnym i średniorolnym chłopom pozostawiono nienaruszone prawo użytkowania dóbr martwej ręki na skutek ważnie zawartych umów dzierżawnych przed przejściem przez Państwo nieruchomości ziemskich lub ich części na podstawie ustawy z dnia 20.03.1950 r. o przejściu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego (Dz. U. z 1950 r., Nr 9, poz. 87)” (Dz. U. z 1951 r., Nr 38, poz. 293; zm. Dz. U. z 1952 r., Nr 32, poz. 223; zm. Dz. U. z 1953 r., Nr 48, poz. 234).

¹⁰¹ Dz. U. z 1951 r., Nr 38, poz. 283; zm. Dz. U. z 1952 r., Nr 32, poz. 215.

¹⁰² Por. *Pismo Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej w Zielonej Górze do Urzędu d/s Wyznań w sprawie opodatkowania podatkiem gruntowym ks. K. Michalskiego*, AAN 1587/II/18/1191, k. 3.

¹⁰³ Por. *Notatka w sprawie zwolnienia z opodatkowania podatkiem gruntowym gruntów proboszczowskich*, AAN 1587/RK/125/503, k. 34.

¹⁰⁴ Por. przypis 32.

lenia stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego za rok 1952¹⁰⁵, zobowiązane były opłacać podatek gruntowy w wysokości 8% podstawy opodatkowania przypadającej z tych gruntów. Taka wysokość stawki kontynuowana była także w kolejnych latach¹⁰⁶.

Dopiero od 1984 r. kościelne osoby fizyczne posiadające gospodarstwa rolne obowiązały być płacić podatek rolny wg zasad i wysokości określonej w ustawie z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym¹⁰⁷ i przepisach wykonawczych. Tak więc podatek ten pobierany był w wysokości 4% stawki, a więc także takiej samej, jak od gospodarstw rolników indywidualnych. Przysługiwały takie same ulgi i zwolnienia, np. z tytułu inwestycji, jak dla gospodarstw rolnych osób świeckich.

4.2. Fundusz gromadzki

Gospodarstwa rolne kościelnych osób fizycznych obciążone były wraz z podatkiem gruntowym również funduszem gromadzkim na równi z gospodarstwami rolników. Fundusz gromadzki wynosił średnio 105 zł z hektara. Ponadto proboszczowie i wikariusze na wsi płacili fundusz gromadzki jako podatnicy podatku dochodowego w wysokości od 60 do 120 zł rocznie¹⁰⁸.

Wnioski końcowe

Zakres obowiązków podatkowych kościelnych osób fizycznych w okresie PRL w podatkach: obrotowym, dochodowym, gruntowym, od nieruchomości i lokali oraz od nabycia praw majątkowych

¹⁰⁵ Dz. U. z 1952 r., Nr 32, poz. 219.

¹⁰⁶ Mianowicie w § 2 pkt 2 lit. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18.06.1953 r. w sprawie ustalenia stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego za rok 1953 (Dz. U. z 1953 r., Nr 32, poz. 127); także w § 3 pkt 2 lit. i rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13.07.1954 r. w sprawie ustalenia stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego za rok 1954 (Dz. U. z 1954 r., Nr 32, poz. 130); w § 3 ust. 1 pkt 9 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 08.06.1955 r. w sprawie zaliczenia poszczególnych powiatów do jednego z okręgów gospodarczych, ustalenia norm przeciętnego przychodu szacunkowego z hektarów gruntów oraz stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego za rok 1955 (Dz. U. z 1955 r., Nr 23, poz. 144; zm. Dz. U. z 1956 r., Nr 14, poz. 72; zm. Dz. U. z 1957 r., Nr 32, poz. 141); oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26.02.1959 r. w sprawie stawek podatku gruntowego dla celów wymiaru podatku gruntowego (Dz. U. z 1959 r., Nr 21, poz. 131).

¹⁰⁷ Dz. U. z 1984 r., Nr 52, poz. 268.

¹⁰⁸ Por. Informacja o obowiązkach..., AAN 1587/RK/125/507, k. 251.

był w zasadzie taki sam, jak osób świeckich. Należy jednak podkreślić, że jednym z istotnych podatków obciążających kościelne osoby fizyczne, był podatek od wynagrodzeń, a szczególnie wniesiona mającą ustawy z dnia 04.02.1949 r. *o podatku od wynagrodzeń* „podwyżka dla samotnych”. Zdaniem władz finansowych, takowa podwyżka stanowiła kategorię ekonomiczną, która wiązała się z przyjęciem skali podstawowej na poziomie osoby samotnej. Za jej pośrednictwem duchowni partycypowali więc pośrednio w kosztach utrzymania rodziny. Jednakże władze kościelne uważały powyższą praktykę za dyskryminującą w stosunku do osób zobowiązanych do celibatu. Należy zauważyć, że „podwyżka dla samotnych” zbiegła się z prowadzoną przez państwo specjalną polityką w kwestii zatrudnienia osób duchownych oraz ich obowiązku ubezpieczeń społecznych. Już w 1949 r. w ramach przejścia przez państwo szpitali i szkół zakonnych, zarządy tych placówek zwolniły wszystkie osoby zakonne i duchowne. W rezultacie nie podlegało ubezpieczeniu duchowieństwo pracujące na parafiach, w kuriach, seminariach duchownych itp., chyba że wykonywali te czynności na podstawie umowy o pracę. Dlatego też Episkopat Polski pod wpływem tak prowadzonej polityki i dyskryminacji społecznej, postanowił ostatecznie wymusić na władzy państwowej zarówno objęcie ubezpieczeniem duchownych, jak i zniesienie podwyżki. Dokonał tego poprzez terminowe zakazanie duchownym w 1979 r. płacenia podatku od wynagrodzeń. Doprowadziło to władze PRL do konstruktywnych rozwiązań i w 1980 r. zniesiono sytuację duchownych w zakresie ubezpieczeń społecznych (choćby radykalne zrównanie w zakresie ubezpieczeń nastąpiło po wejściu w życie ustawy z dnia 17.05.1989 r.), natomiast rok później Minister Finansów zniósł „podwyżkę dla samotnych”. Pozostałe podatki występowały bądź powszechnie, bądź obejmowały duże grupy duchowieństwa.

Probleme der Besteuerung kirchlicher natürlicher Personen in der Volksrepublik Polen

Der Bereich der Steuerpflichten kirchlicher natürlicher Personen in der Zeit des Bestehens der Volksrepublik Polen (VRP) in Bezug auf die Umsatz-, Einkommen-, Grund-, Wohnraum- und Vermögensrechterwerbssteuer war im Grunde genommen der gleiche wie bei Laien.

Jedoch sei unterstrichen, dass eine der wesentlichsten Steuern, die kirchliche natürliche Personen belasteten, die Lohnsteuer war, insbesondere die durch das

Gesetz über Lohnsteuer vom 04.02.1949 eingeführte *Steuererhöhung für Alleinstehende*. Nach Ansicht der Finanzbehörde ist eine solche Steuererhöhung eine ökonomische Kategorie, die mit der Annahme der Grundskala einer Besteuerung auf dem Niveau der alleinstehende Person verbunden ist. Dadurch haben sich die Geistlichen also indirekt an den Lebenshaltungskosten der Familien beteiligt. Aber die kirchlichen Behörden waren der Ansicht, dass das eine diskriminierende Praxis gegenüber den zum Zölibat verpflichteten Personen ist. Bemerkt sei, dass die *Steuererhöhung für Alleinstehende* zusammenfiel mit der durch der Staat geführten besonderen Politik im Bereich der Beschäftigung geistlicher Personen und deren Verpflichtung zur Sozialversicherung. Schon 1949 haben im Rahmen der Übernahme durch den Staat von Krankenhäusern und Ordensschulen die Direktionen dieser Anstalten alle geistlichen und Mitglieder des Ordensstands entlassen. Im Ergebnis unterstanden die in Kirchengemeinden, Kurien und Seminaren beschäftigten Geistlichen u. A. m. nicht mehr der Sozialversicherung, es sei denn, dass sie auf Grund eines Arbeitsvertrags beschäftigt wurden. Daher versuchte das Polnische Episkopat unter Einfluss der geführten Politik und gesellschaftlichen Diskriminierung die staatlichen Behörden schließlich dazu zu zwingen, einerseits die Geistlichen in die Sozialversicherung aufzunehmen, andererseits die Steuererhöhung abzuschaffen. Das erfolgte durch einen befristeten Verbot der Zahlung der Lohnsteuer durch die Geistlichen im Jahre 1979. Das führte dazu, dass die Behörden der VRP zu konstruktiven Lösungen greifen, und 1980 wurde die Situation der Geistlichen im Bereich der Sozialversicherung normalisiert (obwohl eine radikale Gleichstellung im Sozialversicherungsbereich erst nach Inkrafttreten des Gesetzes vom 17.05.1989 erfolgte): ein Jahr später schuf Finanzminister die *Steuererhöhung für Alleinstehende* ab. Die übrigen Steuern traten entweder allgemein auf oder umfassten große Gruppen der Geistlichkeit.