

MAREK TYRAKOWSKI  
Lublin

## KONTROWERSJE WOKÓŁ OPODATKOWANIA DOCHODÓW KOŚCIELNYCH OSÓB PRAWNYCH W LATACH 1945-1989

Kształt i treść norm prawnych regulujących kwestię opodatkowania kościelnych osób prawnych w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej nierozdzielnie wiążą się z charakterem przemian ustrojowych i społeczno-gospodarczych, jakie dokonały się w Polsce po wojnie, od roku 1945. Układ Jałtański<sup>1</sup>, oddając praktycznie Polskę w sferę wpływów radzieckich, zaważył na rozwoju stosunków Państwo–Kościół<sup>2</sup>. Powojenna Polska była w istocie państwem o ustroju totalitarnym, a politykę wyznaniową w PRL wyznaczała Polska Zjednoczona Partia Robotnicza<sup>3</sup>. Polityka ta, mimo kierowania się tymi samymi dyrektywami ideologicznymi, nie miała w praktyce jednolitej i konsekwentnie realizowanej linii. Oscylowała między opcją teoretyczną, dążącą do ukształtowania państwa i społeczeństwa socjalistycznego, uwolnionego całkowicie od wpływu religii, i opcją realistyczną, uwzględniającą stan świadomości społeczeństwa, przywiązanego w swej ogromnej większości do zasad i wartości religijnych.

Sprawowanie władzy państwowej odbywało się przy wykorzystywaniu w pierwszym okresie instytucji prawno-ustrojowych II Rzeczypospolitej, co miało stwarzać pozory ciągłości państwowości polskiej, a po uchwaleniu w lipcu 1952 r. konstytucji, poprzez system formalnie demokratycznych i wol-

---

<sup>1</sup> Konferencja jałtańska 4-11 II 1945 r. Por. *Nowa Encyklopedia Powszechna PWN*, t. III, Warszawa 1995<sup>1</sup>, s. 124.

<sup>2</sup> Por. H. M i s z t a l, *Polskie prawo wyznaniowe*, Lublin 1996, s. 171.

<sup>3</sup> Rządząca partia komunistyczna występowała początkowo pod nazwą Polskiej Partii Robotniczej, a po jej połączeniu w 1948 r. z Polską Partią Socjalistyczną działała jako Polska Zjednoczona Partia Robotnicza w sojuszu z podporządkowanym jej Stronnictwem Ludowym, od 1949 r. Zjednoczonym Stronnictwem Ludowym i Stronnictwem Demokratycznym.

nościowych instytucji i rozwiązań prawnych, spełniających funkcje fasady na użytek opinii międzynarodowej<sup>4</sup>.

Ostatecznie politykę wyznaniową PRL tworzyły dwa główne kierunki. Pierwszy to oficjalnie głoszona ideologia marksizmu-leninizmu, a drugi wyznaczały zmieniające się взгляды polityczne<sup>5</sup>. Decydowały one o rozwiązaniach normatywnych, które z kolei ustalały ramy i dyrektywy szczegółowe, określające postępowanie władz państwowych wobec związków wyznaniowych, w tym także Kościoła katolickiego<sup>6</sup>.

Całość stosunków pomiędzy państwem i Kościołem kształtowała się od 1945 do 1989 r. w kilku etapach, w czasie których nasilały się lub zmniejszały restrykcje aparatu państwowego nakładane na Kościół<sup>7</sup>. Po chwilach ciszy następowały burzliwe okresy konfrontacji. Dopiero lata siedemdziesiąte i osiemdziesiąte przyniosły pewien stopień normalizacji relacji pomiędzy państwem a Kościołem.

Podobna sytuacja zachodziła w dziedzinie prawa, a szczególnie prawa finansowego, które było dla rządzących jednym z wygodnych narzędzi do sprawowania władzy i forsowania własnych dążeń. Podatek dochodowy od osób prawnych jest tego najlepszym przykładem.

Opodatkowanie kościelnych jednostek organizacyjnych (kościelnych osób prawnych) w PRL było problemem niezwykle złożonym. Wynikało to przede wszystkim z faktu, że do 1989 r. brakowało wyraźnego przepisu prawnego ustalającego, które jednostki organizacyjne Kościoła miały osobowość prawną. Sytuację prawną Kościoła katolickiego do 1945 roku normował konkordat zawarty ze Stolicą Apostolską w 1925 r.<sup>8</sup> Spis kościelnych i zakonnych osób

---

<sup>4</sup> Por. M. Pietrzak, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 1979<sup>2</sup>, s. 155-156.

<sup>5</sup> Na ten temat pisze wielu autorów, m.in.: J. Godlewski, *Założenia polityki wyznaniowej w PRL*, Warszawa 1984, s. 5-9; S. Markiewicz, *O niektórych zagadnieniach dotyczących stosunku partii do religii i Kościoła*, Warszawa 1959; E. Grzelak, *Z problemów stosunku państwa do Kościoła*, Warszawa 1973, s. 135-157; J. Paterek, *Ustrój i zarząd Kościoła w polityce PRL*, „Chrześcijanin w świecie”, 1994, nr 1(196), s. 89-100, A. Dudek, *O działaniach antykościelnych władz PRL w latach 1958-1966*, „Chrześcijanin w świecie”, 1994, nr 1(196), s. 191-204; K. Kąkol, *Kościół w PRL: elementy ewolucji i doktryny*, Warszawa 1985, s. 53-103, 104-179, List Komitetu Centralnego PZPR z lipca 1958 r. do egzektyw partyjnych w sprawie polityki wobec Kościoła, tekst: P. Raina, *Kościół w PRL*, t. I, Poznań 1994, s. 635-647,

<sup>6</sup> Por. Pietrzak, dz. cyt., s. 155-161.

<sup>7</sup> Por. K. Lutyński, *Rozdział Kościoła od Państwa w Polsce Ludowej*, „Chrześcijanin w świecie”, 1994, nr 1(196), s. 76-77, *Religia i Kościół rzymskokatolicki w polskiej myśli politycznej: 1919-1993*, red. J. Jachymek, Lublin 1995, s. 179-193.

<sup>8</sup> Konkordat pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzeczypospolitą Polską zawarto 10 lutego 1925 r.

prawnych na podstawie prawa kanonicznego podawał komunikat Ministra Sprawiedliwości<sup>9</sup> będący wykonaniem postanowień konkordatu. Uchwałą z września 1945 r.<sup>10</sup> Tymczasowy Rząd Jedności Narodowej uznał, że konkordat przestał obowiązywać. Jako powód podano decyzje podjęte przez Stolicę Apostolską w czasie II wojny światowej naruszające jego postanowienia. Istniały jednak także inne – nieoficjalne – wersje, z których wynikało, że z jednej strony zerwanie konkordatu było odwetem za brak oficjalnego uznania polskiego rządu na arenie międzynarodowej przez Stolicę Apostolską, a z drugiej, że był to wynik zastosowania radzieckiego modelu polityki wyznaniowej jako początek walki z Kościołem. Faktem jest, że powstała w ten sposób luka prawna, choć w uchwale stwierdzono, że rząd „[...] nadal zapewnia Kościołowi katolickiemu pełną swobodę działania w ramach obowiązujących ustaw”<sup>11</sup>. Do 1989 r. nie określono jednak żadnym aktem ustawodawczym statusu prawnego jednostek organizacyjnych Kościoła. W 1963 r. lukę tę próbował zapełnić Sąd Najwyższy<sup>12</sup>. Uznał, że osobowość prawną w Kościele katolickim posiadają tylko parafie, diecezje i diecezjalne seminaria duchowne. Wspomnieć tu należy także o fakcie, że w 1971 r. Dyrektor Urzędu do Spraw Wyznań, bez umocowania prawnego, w celu usunięcia trudności w interpretacji aktów prawnych dotyczących przejścia na osoby prawne Kościoła niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych stwierdził, że osobowość prawnocywilną posiadają parafie, diecezje, diecezjalne seminaria duchowne, zakony, prowincje zakonne, domy zakonne, zakonne seminaria duchowne oraz takie same jednostki organizacyjne kongregacji duchownych<sup>13</sup>. Ostatecznie w administracji, w ustawowej i sądowej praktyce często traktowano jednostki organizacyjne Kościoła jako osoby prawne, ale też równie często zależało to od aktualnej koniunktury lub doraźnych potrzeb<sup>14</sup>. Nie bez znaczenia był brak precyzyjnych uregulowań praw-

<sup>9</sup> Por. Dz. Urz. Min. Sprawiedliwości z 15 maja 1926, nr 10.

<sup>10</sup> Uchwała Tymczasowego Rządu Jedności Narodowej z dnia 12 IX 1945 r., cytowana w dalszej części pracy jako UTRJN 45. Podaję za: *Państwowe prawo wyznaniowe PRL*, Warszawa 1978, s. 26-27 i *Położenie prawne Kościołów i związków wyznaniowych w PRL*, Warszawa 1961<sup>2</sup>, s. 127-128.

<sup>11</sup> Por. UTRJN 45, pkt III.

<sup>12</sup> Por. Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 18 IV 1963 r. (I CR 223/63).

<sup>13</sup> Por. Zarządzenie Dyrektora Urzędu do Spraw Wyznań z dnia 13 VIII 1971 r. w sprawie wykonania przepisów o przejściu na osoby prawne Kościoła rzymskokatolickiego oraz innych Kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych (M. P. z 1971 r. Nr 44, poz. 284, § 1, pkt I i 10).

<sup>14</sup> Na ten temat piszą: H. Ś w i a t k o w s k i, *Państwo a Kościół w świetle prawa*,

nych dotyczący zarówno podmiotów traktowanych jako osoby prawne, jak i kosztów uzyskiwanych przez nie przychodów wykorzystywanych następnie na cele statutowe. Katalog podmiotów uznawanych za osoby prawne, jak i katalog uwzględnianych kosztów ich funkcjonowania zależał od stopnia poprawności stosunków Państwo–Kościoł.

## I. OPODATKOWANIE KOŚCIELNYCH OSÓB PRAWNYCH W LATACH 1946-1947

### 1. Podmiotowy zakres opodatkowania

W 1946 r. Rada Ministrów wydała dekret o podatku dochodowym<sup>15</sup>. Podmiotem opodatkowania były osoby prawne<sup>16</sup>. Podatkiem tym objęto zatem także kościelne osoby prawne, które – jak pozostałe podmioty mające siedzibę lub zarząd na obszarze Rzeczypospolitej – podlegały nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Obowiązek ten przesądzał o tym, że opodatkowanie dotyczyło dochodów ze wszystkich źródeł bez względu na miejsce ich położenia<sup>17</sup>. Dekret nie wymieniał kościelnych osób prawnych. W związku z tym przyjmowano, że – podobnie jak w okresie bezpośrednio po II wojnie światowej – dotyczył wszystkich samodzielnych jednostek organizacyjnych Kościoła, np. diecezji, parafii, zakonów itp.

---

Warszawa 1960, s. 47-48; t e n ż e, *Wyznaniowe prawo państwowe*, Warszawa 1962, s. 67-70; J. G o d l e w s k i, K. H. J a b ł o ņ s k i, *Prawo a religia*, Warszawa 1988, s. 108-109; J. G o d l e w s k i, *Prawne podstawy i gwarancje wolności sumienia i wyznania w PRL*, Warszawa 1984, s. 33 i 40; *Religia i Kościół rzymskokatolicki w polskiej myśli politycznej: 1919-1993*, red. J. Jachymek, Lublin 1995, s. 36-37; L u t y Ń s k i, dz. cyt., s. 77-78; *Położenie prawne Kościołów i związków wyznaniowych w PRL*, Warszawa 1960, s. 7-13; J. P a t e r, *Ustrój i zarząd Kościoła w polityce PRL*, „Chrześcijanin w świecie”, 1994, nr 1(196), s. 94-95; *Polityka wyznaniowa. Tło – warunki – realizacja*, red. W. Mysłek, M. T. Staszewski, Warszawa 1975, s. 299-301; S. N a w r o t, *Prawna reglamentacja stosunków wyznaniowych – praktyka polityczna państwa socjalistycznego wobec Kościoła katolickiego u progu Polski Ludowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” DCLXXVI (prace z nauk politycznych, z. 19) Kraków 1982, s. 51-55; P i e t r z a k, dz. cyt., 1995, s. 177, 182, 197-201; *Historia et ius*, red. A. Dębiński, G. Górski, Lublin 1998, s. 491-498; *Tajne dokumenty Państwo–Kościół 1960-1980*, Londyn 1996, s. 260-261; P. R a i n a, *Kościół w PRL*, t. I, Poznań 1994, s. 14-29; P. R a i n a, *Kościół w PRL*, t. II, Poznań 1995, s. 542-545.

<sup>15</sup> Dekret z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1946 r. Nr 2, poz. 14; tj. 1947 r. Nr 25, poz. 99), cyt. w dalszej części pracy jako: Dekret 1946.

<sup>16</sup> Por. art. 1 Dekretu 1946.

<sup>17</sup> Por. art. 3 Dekretu 1946.

## 2. Przedmiotowy zakres opodatkowania

Przedmiotem opodatkowania był dochód. Za dochód uznawano sumę nadwyżek z poszczególnych źródeł przychodów po potrąceniu niedoborów (jeśli takie istniały) z pozostałych źródeł<sup>18</sup>. Wyjątkiem były niedobory ze sprzedaży przedmiotów i praw majątkowych. Nadwyżką lub niedoborem ze źródła przychodów była różnica między sumą przychodów z tego źródła a kosztami ich uzyskania<sup>19</sup>.

Dekret określał zasady i sposób ustalania przychodów. Przychodami były pieniądze lub wartości pieniężne rzeczywiście otrzymane z jednego ze źródeł przychodów, jak również wartość użytkowa tych źródeł lub ich części, jeżeli były użytkowane przez podatnika. Wartość pieniężną przychodów w naturze obliczało się według przeciętnych cen rynkowych z okresu opodatkowania w miejscu, w którym znajdowało się źródło przychodów. W przypadku podatników prowadzących księgi handlowe należało brać pod uwagę także zaksięgowane przychody, które miały dopiero wpłynąć, oraz koszty, które zostały już zarachowane, chociaż ich jeszcze nie poniesiono<sup>20</sup>.

W dekreście o podatku dochodowym istotną kwestią powinno być określenie kosztów uzyskania przychodu i sposób ich ustalenia. Dekret określił kosztami uzyskania przychodów wszelkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów nie wymieniając ich szczegółowo. Natomiast szczegółowa była lista tego, czego nie uważało się za koszty uzyskania przychodów, m.in. ofiar wszelkiego rodzaju, co w sposób szczególny dotyczyło kościelnych osób prawnych<sup>21</sup>.

## 3. Zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe

W dekreście o podatku dochodowym istotnym zwolnieniem podmiotowym dla Kościoła było zwolnienie osób prawnych od podatku, jeżeli ich dochód zgodnie ze statutem przeznaczony był w całości na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, wyznaniowe, opieki społecznej i dobroczynne. Osoby te podlegały obowiązkowi podatkowemu tylko z tej części dochodu, którą uzyskały z przedsiębiorstw utworzonych dla zysku<sup>22</sup>. Ze zwolnień przedmiotowych ważne było dla Kościoła zwolnienie od podatku

---

<sup>18</sup> Por. art. 7 Dekretu 1946.

<sup>19</sup> Por. art. 8 Dekretu 1946.

<sup>20</sup> Por. art. 9 Dekretu 1946.

<sup>21</sup> Por. art. 10 i 11 Dekretu 1946.

<sup>22</sup> Por. art. 6, ust. 6 Dekretu 1946.

przychodów na pokrycie kosztów utrzymania, uzyskanych od zamieszkałych na obszarze Polski osób fizycznych<sup>23</sup> i zwolnienie nadzwyczajnych przychodów w postaci spadków i darowizn<sup>24</sup>.

Należy zwrócić także uwagę na fakt, że przedsiębiorstwa, jeżeli miały nadwyżkę ustaloną według podstawowej skali i przekraczała ona w stosunku rocznym określoną kwotę<sup>25</sup>, były opodatkowane dodatkowo odrębną skalą podatkową. W celu ustalenia podstawy opodatkowania od wyprowadzonej nadwyżki z przedsiębiorstw, odliczało się m.in. ofiary na cele naukowe, kulturalne, oświatowe, sportowe, wyznaniowe, opieki społecznej, dobroczynne i ogólnej użyteczności<sup>26</sup>. Jak wynika z przepisu istniała zatem możliwość wspomagania przez przedsiębiorstwa także Kościoła. Przepis ten został zlikwidowany w tekście jednolitym i nigdy więcej się nie pojawił.

#### *4. Podstawa, stawka i skala opodatkowania*

W przypadku przedstawianego dekretu opodatkowaniu podlegał dochód przekraczający 12 000 zł, osiągnięty w ciągu roku podatkowego. Rokiem podatkowym był rok kalendarzowy lub rachunkowy, który winien obejmować dwanaście miesięcy<sup>27</sup>.

W podatku dochodowym od osób prawnych stawka opodatkowania była procentowa. Wahala się w granicach od 1%-65%. Była to stawka w swoim górnym progu wysoka, można powiedzieć nawet, że restrykcyjna. Natomiast skala była progresywna globalna.

Podsumowując ten okres należy przede wszystkim stwierdzić jedno, że przepisy tego dekretu nie były „modernizowane” przez okólniki w sposób szczególnie dotyczące Kościoła, jak to bywało w późniejszym czasie.

---

<sup>23</sup> Por. art. 13, pkt 2 Dekretu 1946.

<sup>24</sup> Por. art. 13, pkt 6 Dekretu 1946.

<sup>25</sup> W tym wypadku 400 000 zł.

<sup>26</sup> Por. art. 27, pkt 1 Dekretu 1946.

<sup>27</sup> Por. art. 14 Dekretu 1946.

## II. OPODATKOWANIE KOŚCIOŁA W LATACH 1948-1972

1. *Ogólne rozwiązania dekretu o podatku dochodowym od osób prawnych z 1948 r.*

W roku 1948 Rada Ministrów wydała nowy dekret o podatku dochodowym<sup>28</sup>. Przepisy dotyczące Kościoła właściwie niczym nie różniły się od poprzednich. Zachowane zostało zwolnienie podmiotowe od podatku osób prawnych, gdy ich dochód zgodnie ze statutem obracany był na cele wyznaniowe, naukowe, ogólnej użyteczności itp.<sup>29</sup> Także, jak w poprzednim dekrete, zachowane zostały zwolnienia przedmiotowe, czyli przychody na pokrycie kosztów utrzymania otrzymane od zamieszkałych na obszarze Polski osób fizycznych<sup>30</sup> i nadzwyczajne przychody w postaci spadków, zapisów i darowizn<sup>31</sup>.

Zmienił się przedmiot opodatkowania. Jako nowość wprowadzono opodatkowanie tzw. dochodów częściowych ustalanych w poszczególnych grupach przychodów, a ponadto opodatkowano dochód ogólny, jeśli przekraczał kwotę wyznaczoną w danym roku<sup>32</sup>. Nadal obowiązywała stawka procentowa i skala progresywna globalna.

2. *Problem ksiąg rachunkowych i ksiąg inwentarza*

W lipcu 1949 r. Minister Skarbu zobowiązał duchownych świeckich i zakonnych do prowadzenia księgi podatkowej, jeśli osiągalni przychody w związku z zaspokajaniem potrzeb religijnych poprzez wykonywanie obrzędów, czynności duszpasterskich i posług religijnych lub przyjmowali jakiegokolwiek opłaty, ofiary i datki ze względu na swój charakter duchownego<sup>33</sup>.

---

<sup>28</sup> Dekret z dnia 25 października 1948 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1948 r. Nr 52, poz. 414), cyt. w dalszej części pracy jako: Dekret 1948.

<sup>29</sup> Por. art. 3, ust. 6 Dekretu 1948.

<sup>30</sup> Por. art. 12, pkt 7 Dekretu 1948.

<sup>31</sup> Por. art. 12, pkt 9 Dekretu 1948.

<sup>32</sup> Dochodem częściowym była obliczona odrębnie w każdej grupie źródeł przychodów suma nadwyżek z poszczególnych źródeł należących do jednej grupy, bez potrącenia niedoborów z poszczególnych źródeł tej grupy. Dochodem ogólnym natomiast była suma dochodów częściowych po potrąceniu niedoborów z tych źródeł przychodów, które dały niedobory, z wyjątkiem niedoborów ze sprzedaży przedmiotów i praw majątkowych. Dochodem ogólnym był także tylko jeden dochód częściowy, jeżeli podatnik nie posiadał w danym roku innych dochodów częściowych. Por. art. 8, pkt 2 i 3 Dekretu 1948.

<sup>33</sup> Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 5 VII 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych (Dz. U. z 1949 r. Nr 40, poz. 292), cyt. w dalszej części

Wzór tej księgi i objaśnienia do niej Minister Skarbu przedstawił w zarządzeniu również z lipca 1949 r.<sup>34</sup> Z treści tego przepisu wynikało jednak, że wpisaniu do księgi miały podlegać nie tylko dochody i rozchody osobiste duchownego, ale także dotyczące kościelnych osób prawnych. Wygląda na to, że państwo chciało mieć dokładny przegląd dochodów jednostek organizacyjnych Kościoła, ale nie zdecydowało się na oficjalny dokument dotyczący jego samego, lecz uczyniło to pośrednio przez poznanie sum przekazywanych przez poszczególnych duchownych. Do odpowiednich rubryk miano wpisywać sumy przechodzące przejściowo przez kasę duchownego, zebrane np. na rzecz związku religijnego i jego instytucji oraz jego jednostek administracyjnych; na rzecz instytucji charytatywnych i społecznych; indywidualne ofiary na określone potrzeby świątyni; bezimienne dary i datki w gotówce, składane do puszek, zbierane podczas nabożeństw itp. Podobne kwestie miano wpisywać do rubryk księgi dotyczących rozchodów<sup>35</sup>.

Oba dokumenty wywołały natychmiastową reakcję Episkopatu. Na posiedzeniu Komisji Mieszanej<sup>36</sup> w sierpniu 1949 r. powzięto uchwałę o przedłożeniu Episkopatu do Rządu w sprawach podatkowych. Ponadto Minister Administracji Publicznej podczas posiedzenia Komisji oświadczył, iż na czas omawiania wyżej wymienionych spraw urzędy skarbowe powstrzymają w tych kwestiach swoją działalność. Urzędy skarbowe nie zostały jednak powiadomione o wszczętych krokach i dalej egzekwowały zanegowane przez Episkopat przepisy<sup>37</sup>.

Episkopat, wyrażając swoją negatywną opinię co do wyżej wymienionych przepisów w liście do Rządu<sup>38</sup>, powoływał się na niezgodność aktów z obo-

---

pracy jako: Rozporządzenie 1949.

<sup>34</sup> Zarządzenie Ministra Skarbu z dnia 12 VII 1949 r. o ustaleniu wzoru ksiąg podatkowych dla duchownych (Dz. Urz. Min. Skarbu z 1949 r. Nr 24, poz. 152), cyt. w dalszej części pracy jako: Zarządzenie 1949.

<sup>35</sup> Chodzi o rubryki 7 i 8, 15 i 16. Por. pkt 3 i 5 Zarządzenia 1949.

<sup>36</sup> Od 5 VIII 1949 r. rozpoczęła swoją działalność Komisja Wspólna (Mieszana) przedstawicieli Rządu i Episkopatu, która miała zajmować się uregulowaniem wzajemnych stosunków między Kościołem i państwem. Członkami Komisji Wspólnej mianowani zostali ze strony kościelnej: bp Z. Choromański – Sekretarz Episkopatu, bp płocki T. Zakrzewski i bp łódzki M. Klepacz. Stronę państwową reprezentowali: minister adm. publicznej W. Wolski, poseł F. Mazur i wiceminister obrony narodowej E. Ochab. Por. M i s z t a l, dz. cyt., s. 197-198, R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 139.

<sup>37</sup> List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 8 VIII 1949 r. do Ministra Administracji Publicznej W. Wolskiego w sprawie opodatkowania duchowieństwa. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., s. 166-167.

<sup>38</sup> List Episkopatu do Rządu z dnia 8 VIII 1949 r. w sprawie opodatkowania duchowień-

wiązującymi przepisami podatkowymi dotyczącymi kościelnych osób prawnych, na niedopuszczalne wkroczenie w dziedzinę administracji kościelnej oraz fakt, iż nieuzasadnione było założenie, że dla osób fizycznych jak i kościelnych miałyby być jedna kasa. Wysunął również projekt, by księga podatkowa dla duchownych dotyczyła tylko ich osobistych dochodów i wydatków, a nie wydatków jednostek organizacyjnych Kościoła. Ponadto Episkopat powołał komisję ekspertów, która przesłała memoriał do Ministra Skarbu<sup>39</sup>.

W odpowiedzi Ministerstwo Skarbu wysłało do Sekretariatu Episkopatu pismo stwierdzając m.in. że gdy sumy przejściowe nie przechodzą przez kasę duchownego<sup>40</sup>, z natury rzeczy odpada obowiązek wpisywania takich sum do księgi podatkowej<sup>41</sup>.

W myśl tego stanowiska Episkopat wydał duchowieństwu instrukcję w sprawie prowadzenia księgi podatkowej. Polecał by nie wpisywano do niej żadnych przychodów ani rozchodów kościelnych osób prawnych (a więc sum osiągniętych np. z kolekt, ofiar ze skarbon, ze zbiórek na cele kościelno-społeczne i charytatywne, na potrzeby diecezji itp.), a jedynie osobiste przychody kapłana osiągnięte z opłat chrztu, pogrzebu, ofiar mszalnych itp. Przychody i rozchody kościelnych osób prawnych miały być wpisywane do osobnej kościelnej księgi kasowej według wzoru obowiązującego w diecezji. Ponadto Episkopat stwierdził w instrukcji, że podatki dochodowemu oraz kontroli urzędu skarbowego podlegały jedynie przychody osobiste kapłana wykazane w księdze podatkowej. Przychody kościelnych osób prawnych nie podlegały opodatkowaniu, a w konsekwencji kościelne księgi kasowe nie podlegały kontroli skarbowej<sup>42</sup>.

W tym samym czasie Sekretarz Episkopatu odpowiedział także na otrzymany z Ministerstwa Skarbu list zapewniając w nim, że przez kasę duchownego nie przechodzą tzw. sumy przechodnie na rzecz związku religijnego, instytucji religijnych itp., ponieważ kasa kościelna i kasa duchownego są to dwie różne kasy. Przedstawił także instrukcję Episkopatu dla duchownych do-

---

stwa, cyt. w dalszej części pracy jako: List EP VIII 1949. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 167-170.

<sup>39</sup> 20 VIII 1949 r.

<sup>40</sup> Odniesienie do Rozporządzenia 1949 § 5 p. 3 w którym powiedziano, że: „Do księgi podatkowej należy wpisywać [...] sumy przejściowe znajdujące się u duchownego [...]”

<sup>41</sup> Pismo Ministerstwa Skarbu z dnia 16 IX 1949 r. (nr D. XI 15172/1/49) cyt. w dalszej części pracy jako: Pismo MS 1/49. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 184, 194, 195, 206.

<sup>42</sup> Instrukcja Episkopatu dla duchowieństwa w sprawie księgi podatkowej nr 11 Po 16, 22 IX 1949 r. cyt. w dalszej części pracy jako: Instrukcja Episkopatu 1949. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 184-185.

tyczącą księgi podatkowej. Postulował również ponowną naradę ekspertów w celu wydania instrukcji tak dla podatników, jak i dla urzędów, w związku z trudnościami i nieścisłościami w interpretacji oraz praktyce urzędów skarbowych<sup>43</sup>. Otrzymała się ona we wrześniu 1949 r. Wówczas też Sekretarza Episkopatu poproszono o przedstawienie wyczerpujących danych w przedmiocie ustalenia kościelnych osób prawnych, rozgraniczenia majątku i przychodów kościelnych osób prawnych od majątku i dochodów osobistych duchownych oraz opodatkowania zakonów i zgromadzeń<sup>44</sup>. Uczynił zadość tej prośbie w liście z października 1949 r.<sup>45</sup> Przedstawił osoby prawne Kościoła katolickiego według Kodeksu Prawa Kanonicznego, które zostały uznane przez władze państwowe RP. Również według wyżej wymienionego kodeksu przedstawił rozgraniczenie majątku i dochodów kościelnych osób prawnych od majątku osobistego duchownych<sup>46</sup>. W liście tym Sekretarz Episkopatu przedstawił także fakt, że w świetle dotychczasowych obyczajów oraz okólnika Ministra Skarbu RP<sup>47</sup> dochody zakonu były zwalniane od podatku, ponieważ praca zakonów zawsze obraca się w sferze akcji oświatowej, dobroczynnej czy też społecznej i nie służy do pomnożenia osobistych dochodów poszczególnych członków zakonu. Zakończył prosząc o zmianę zarówno rozpo-

---

<sup>43</sup> List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dn. 22 IX 1949 r. do Ministerstwa Skarbu w sprawie dochodów kościelnych, cyt. w dalszej części pracy jako: List SEP IX 1949. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 185-186.

<sup>44</sup> Por. R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 187.

<sup>45</sup> List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego do Departamentu Podatkowego Ministerstwa Skarbu z dnia 3 X 1949 r. w sprawie ustalenia osób prawnych w Kościele i rozgraniczenia dochodów kościelnych od dochodu osobistego duchownych, cyt. w dalszej części pracy jako: List SEP X 1949 Por. R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 187-190.

<sup>46</sup> Kwestie te były bardzo rygorystycznie potraktowane przez Kodeks Prawa Kanonicznego i jasno z nich wynikała odrębność majątku kościelnych osób prawnych od majątku duchownych. Dochody kościelnych osób prawnych w praktyce stanowiły, poza majątkiem nieruchomości, procenty od kapitałów kościelnych, daniny parafialne, zbiórki na tacę, ofiary ze skarbon, puszek, opłaty za pomniki, dzierżawa ławek w kościele, ofiary z kwest i imprez, ofiary na specjalne cel, ofiary dobrowolne itp. Ponadto prawo kanoniczne ustalało domniemanie, że to, co otrzymał kapłan, jeżeli nie zostało wyraźnie określone, uważało się za dane Kościołowi, a nie jemu prywatnie. W odróżnieniu od dochodów kościelnych, dochody kapłana w praktyce prowadziły się do opłat z dzierżawy domów beneficjalnych, dochodów z ziemi uprawnej, ogrodu, opłat za chrzty, śluby, pogrzeby, zaduszki, stypendia mszalne, jak i opłat kancelaryjnych. Na te dochody, z wyjątkiem ofiar mszalnych, biskup mógł nałożyć nadzwyczajny niestały „podatek” na nagłące potrzeby diecezjalne, na seminaria duchowne, na katedrę.

<sup>47</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 29 XII 1938 r. L. dz. 8947/38. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 190.

rzządzenia, jak i zarządzenia, i dostosowanie ich do obowiązujących przepisów prawa.

Na wyjaśnienia i apel Sekretarza Episkopatu, Ministerstwo Skarbu odpowiedziało listem<sup>48</sup>, w którym zmieniało swoje poprzednie stanowisko stwierdzając, że przez przychody i rozchody kasy duchownego rozumieć należy wszystkie wpływy i wydatki, jakie duchowny przyjmuje i wydaje.

Sekretarz Episkopatu w odpowiedzi wysłał kolejne listy wyjaśniające i polemizujące z wnioskami i podejściem Ministerstwa Skarbu, podtrzymując jednocześnie wcześniejsze stanowisko Episkopatu. Stwierdził także, że Episkopat nie może zgodzić się na fakt, by pod pretekstem sprawdzania dochodów księdza kasa kościelna podlegała kontroli i nadzorowi urzędów skarbowych wbrew obowiązującemu prawodawstwu<sup>49</sup>. Ta polemika trwała jeszcze jakiś czas i żadna ze stron nie wycofała się ze swojego stanowiska<sup>50</sup>.

Problem ksiąg rachunkowych powrócił w roku 1959, w rozporządzeniu wydanym przez Ministra Finansów<sup>51</sup>. Tym razem odnosiło się ono już bezpośrednio do jednostek organizacyjnych Kościołów i związków wyznaniowych, a nie do duchownych. Nakazywało ono by Kościoły i inne związki wyznaniowe oraz poszczególne jednostki organizacyjne tych Kościołów i związków, bez względu na to, czy posiadały osobowość prawną, czy też nie, prowadziły księgi rachunkowe obejmujące ogół przychodów i rozchodów zarówno w gotówce, jak i w naturze.

Księgi rachunkowe miały wykazywać przychody odrębnie z poszczególnych źródeł, które podlegały podatkowi obrotowemu i nie były od tego podatku zwolnione oraz odrębnie przychody nie podlegające podatkowi obrotowemu. W ramach przychodów nie podlegających podatkowi obrotowemu miały być wyodrębnione sumy (przychody) przechodnie zebrane na rzecz Kościoła

---

<sup>48</sup> Pismo Ministerstwa Skarbu z dnia 22 X 1949 r. Nr D. XI. 20057/1/49, cyt. w dalszej części pracy jako: Pismo MS X 1949. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 194.

<sup>49</sup> List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 10 XI 1949 r. do Ministerstwa Skarbu w sprawie przychodów i rozchodów kościelnych, List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 26 XI 1949 r. do Ministerstwa Skarbu w sprawie osobistych dochodów duchownych. Podaję za: Raina, dz. cyt., t. I, s. 194-196.

<sup>50</sup> Pismo Ministerstwa Skarbu do Episkopatu z dnia 21 XII 1949 r. Nr D. XI 22366/1/49, cyt. w dalszej części pracy jako: Pismo MS XII 1949. List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 16 I 1950 r. do Ministra Skarbu K. Dąbrowskiego w sprawie dochodów duchowieństwa, cyt. w dalszej części pracy jako List SEP I 1950. Podaję za: R a i n a, dz. cyt. t. I, s. 206.

<sup>51</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 III 1959 r. w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych przez kościoły i inne związki wyznaniowe (Dz. U. Nr 23, poz. 150), cyt. w dalszej części pracy jako: Rozporządzenie 1959.

jako całości i jego instytucji oraz jednostek administracyjnych Kościoła, a także na rzecz instytucji charytatywnych, społecznych itp.

W zakresie rozchodów księgi rachunkowe miały zawierać kilka pozycji:

– rozchody na cele kultu religijnego, dobroczynne i opieki społecznej oraz ogólnej użyteczności;

– rozchody na cele związane bezpośrednio z osiągnięciem danego źródła przychodów;

– rozchody z sum przechodnich; przychody i rozchody w naturze miano wykazywać według wartości rynkowej w dniu ich świadczenia.

Księgi rachunkowe, o których mowa, prowadzone z zachowaniem przepisów mogły wykazywać wyniki netto (czyste nadwyżki lub niedobory) ze źródeł przychodów, które podlegały podatkowi obrotowemu i nie były od tego podatku zwolnione, jeżeli przychody i rozchody dotyczące wymienionych źródeł ujęte były odrębnymi księgami handlowymi (rachunkowymi). Oczywiście przychody i rozchody miały być odpowiednio udokumentowane.

Jednocześnie straciło moc rozporządzenie Ministra Skarbu z 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych, które przysporzyło tyle problemów<sup>52</sup>.

W 1962 r. Ministerstwo Finansów wydało kolejne rozporządzenie dotyczące prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne<sup>53</sup>. Zobowiązano w nim kościelne osoby prawne, zakony i kongregacje duchowne (domy generalne, prowincjalne, zakonne, klasztory), które umownie nazwano „zakonami” do prowadzenia ksiąg rachunkowych i księgi inwentarza<sup>54</sup>. Wprowadzono zatem dwie nowości. Pierwsza dotyczyła podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych. W tym rozporządzeniu – odmiennie do poprzednich – wymieniono również zakony. Warto zauważyć, że zakony wymieniono obok kościelnych osób prawnych, co wskazuje na fakt, że miano – niesłusznie – trudności z określeniem ich prawnego statusu. I druga nowość – obowiązek prowadzenia księgi inwentarza. Miała ona obejmować wszystkie składniki majątku nieruchomości i ruchomego. Należało prowadzić ją według działów (rodzajów) tych składników, tj. np. nieruchomości gruntowych i budynkowych, przedmiotów kultu religijnego (trwałego użytku), środków trwałych, a także surowców i innych materiałów używanych w działalności przedsię-

---

<sup>52</sup> Chodzi o Rozporządzenie 1949.

<sup>53</sup> Rozporządzenie Ministerstwa Finansów z dnia 20 II 1962 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne (Dz. U. z 1962 r. Nr 18, poz. 77), cyt. w dalszej części pracy jako: Rozporządzenie 1962.

<sup>54</sup> Por. § 1 Rozporządzenia 1962.

biorstw, inwentarza żywego i martwego, gospodarstw rolnych, innych nieruchomości<sup>55</sup>. Ponadto strony ksiąg miały zawierać kolejny numer, datę nabycia, treść (rodzaj składnika majątkowego), ilość, wartość oraz datę i podstawę wykreślenia składnika majątkowego z księgi<sup>56</sup>. Wartość składników majątkowych należało określać według kosztów nabycia, a pochodzących z darowizn, według ceny rynkowej z dnia otrzymania. Zamiast określenia wartości przedmiotów majątkowych nabytych przed dniem 1 maja 1962 r. mógł być podany dokładny ich opis<sup>57</sup>. Ponadto księga inwentarza przed jej założeniem miała być przedstawiona do poświadczenia organowi finansowemu, właściwemu w sprawach podatku dochodowego.

Oprócz tego kościelne osoby prawne, jeśli posiadały źródła przychodów, podlegające podatkowi obrotowemu, zobowiązane zostały dla każdego ze źródeł do prowadzenia ksiąg handlowych lub podatkowych stosownie do przepisów obowiązujących w tym zakresie gospodarkę nieuspołecznioną<sup>58</sup>. Dla źródeł przychodów podlegających podatkowi obrotowemu, co do których istniał obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych, kościelne osoby prawne zobowiązane zostały do prowadzenia jeszcze księgi przychodów i rozchodów<sup>59</sup>. Nawet jeśli źródłem przychodów było gospodarstwo rolne, kościelne osoby prawne zobowiązane zostały i tutaj do prowadzenia księgi przychodów i rozchodów<sup>60</sup>.

Rozporządzenie wprowadzało jeszcze jeden bardzo istotny punkt<sup>61</sup>. Otóż przychody ze składek i ofiar, na które brak było odpowiednich dowodów, musiały być udokumentowane dowodami wewnętrznymi w formie protokołów podpisanych przez cztery osoby.

Po ukazaniu się tego rozporządzenia Episkopat po raz kolejny zaprotestował przeciw niewłaściwemu traktowaniu kościelnych osób prawnych<sup>62</sup>. Chodziło przede wszystkim o nowo wprowadzoną księgę inwentarza. Stwierdził, że powoływanie się na dekret o postępowaniu podatkowym<sup>63</sup> przy wprowa-

---

<sup>55</sup> Por. § 14, ust. 1 Rozporządzenia 1962.

<sup>56</sup> Por. § 14, ust. 2 Rozporządzenia 1962.

<sup>57</sup> Por. § 14, ust. 3 Rozporządzenia 1962.

<sup>58</sup> Por. § 2, ust. 1 Rozporządzenia 1962.

<sup>59</sup> Por. § 2, ust. 2 Rozporządzenia 1962.

<sup>60</sup> Por. § 2, ust. 3 Rozporządzenia 1962.

<sup>61</sup> Por. § 9, ust. 3 Rozporządzenia 1962.

<sup>62</sup> List Episkopatu z dnia 27 IV 1962 r. do Rady Ministrów w sprawie opodatkowania duchowieństwa. Por. R a i n a, dz. cyt., t. II, s. 197-198.

<sup>63</sup> Art. 101 ust. 5 i 6 Dekret z dnia 16 V 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U.

dzaniu księgi jest chybione, ponieważ przepisy te dotyczą prowadzenia ksiąg handlowych. Kościelne osoby prawne nie prowadzące żadnego przedsiębiorstwa i dlatego nie podlegające podatkowi obrotowemu, obowiązane były do prowadzenia tylko księgi rachunkowej, czyli podatkowej uproszczonej, a w tym rodzaju ksiąg nie mieścił się obowiązek rejestrowania inwentarza. Zwrócił uwagę, że organizacje społeczne i niektóre osoby prawne mogły mieć obowiązek inwentaryzacji z tytułu korzystania z dotacji państwowych, gdyż należały do tzw. jednostek budżetowych. Kościół jednak do takich nie należał i – nie prowadząc działalności przemysłowo-handlowej – nie mógł być na podstawie istniejącego prawodawstwa obowiązany do prowadzenia ksiąg inwentarzowych.

Episkopat odniósł się także do prowadzenia księgi przychodów i rozchodów dla gospodarstwa rolnego. Stwierdził, że i tutaj brakowało podstaw prawnych do prowadzenia takich ksiąg, a to z następujących powodów: brak było podstawy prawnej do nałożenia obowiązku prowadzenia takich ksiąg i brak interesu prawnego w prowadzeniu i istnieniu księgi przychodów i rozchodów z gospodarstwa rolnego. Przychód ten i tak nie był podstawą ani do wymiaru podatku gruntowego, ani do podatku dochodowego, któremu w myśl dekretu o podatku dochodowym przychody z gospodarstwa rolnego w ogóle nie podlegały.

Minister Finansów na pismo Episkopatu odpowiedział okólnikiem<sup>64</sup> przedstawiając swoje racje. Stwierdził w nim, że rozporządzenie z lutego 1962 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne, wydane zostało w oparciu o przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym<sup>65</sup>. W myśl tych przepisów Minister Finansów uprawniony jest rozciągnąć obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych lub handlowych na określone grupy osób, na których, w myśl dotychczasowych przepisów, obowiązek ten nie ciążył oraz ustalać dla poszczególnych grup podatników przepisy w zakresie prowadzenia ksiąg podatkowych, a także określać warunki, jakim księgi powinny odpowiadać.

---

z 1946 r. Nr 27, poz. 174, tj. z 1957 r. Nr 7, poz. 25), cyt. w dalszej części pracy jako Postępowanie Podatkowe 1957.

<sup>64</sup> Okólnik z dnia 19 VII 1963 r. w sprawie wykładni przepisów o księgach rachunkowych kościelnych osób prawnych i zakonów oraz niektórych przepisów z zakresie podatku dochodowego Nr PO 10/63 (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7 poz. 12) cyt. w dalszej części pracy jako: Okólnik 1963.

<sup>65</sup> Art. 101 ust. 5 i 6 Postępowania Podatkowego 1957.

Ostrzegł też, że nieprowadzenie przez kościelne osoby prawne i zakony przewidzianych w rozporządzeniu z lutego 1962 r. ksiąg, w tym również ksiąg inwentarza, stanowi niedopełnienie obowiązku przewidzianego w rozporządzeniu do dekretu o podatku dochodowym, jako warunku do korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego. W związku z tym, w przypadkach stwierdzenia nieprowadzenia ksiąg inwentarza nakazał pomijać księgi rachunkowe, jako dowód w postępowaniu podatkowym i orzekać utratę warunków do zwolnienia od podatku dochodowego.

Episkopat w odpowiedzi, w kolejnym liście<sup>66</sup>, przypomniał poprzednie argumenty oraz zakwestionował kompetencje ministra, który nakazał pomijanie ksiąg rachunkowych kościelnych osób prawnych w wypadku braku księgi inwentarzowej. Kolejny raz zwrócił uwagę, że ani dekret o podatku dochodowym, ani rozporządzenie wykonawcze nie warunkowały zwolnienia od całkowitego spisu masy majątkowej (księgi inwentarzowej), bo to i tak w tym wypadku nic nie wносиło. Zatem zarządzenie pominięcia ksiąg rachunkowych było niepraworządne.

I znów odpowiedzią Ministra Finansów był okólnik<sup>67</sup>, w którym powtórzył swoje dotychczasowe argumenty pomijając jednak ten będący przedmiotem sporu, że nieprowadzenie księgi inwentarza będzie miało wpływ na zwolnienie od podatku dochodowego.

Na odpowiedź Episkopatu nie trzeba było długo czekać. Wywiązała się obfita korespondencja, która nie przyniosła żadnego rozwiązania.

W tej sytuacji Episkopat w 1967 r. na konferencji plenarnej podjął uchwałę o zakazie wszystkim administratorom okazywania spisu sprzętów kościelnych władzom świeckim, zaznaczając również, że spis majątku kościelnego należy zgodnie z prawem kanonicznym przekazać tylko Kurii<sup>68</sup>.

Ostatecznie kwestia ta została rozwiązana przez Ministra Finansów, który rozporządzeniem z 1972 r. uchylił obowiązek prowadzenia księgi inwentarza przez kościelne osoby prawne<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 16 VIII 1963 r. do Ministra Finansów J. Albrechta w sprawie kościelnych ksiąg rachunkowych. Por. P. R a i n a, dz. cyt., t. II, s. 241-242.

<sup>67</sup> Okólnik z dnia 15 VII 1964 r. w sprawie prowadzenia księgi inwentarza przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne Nr PO. 5/64 (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 15), cyt. w dalszej części pracy jako: Okólnik 1964.

<sup>68</sup> Uchwały konferencji plenarnej Episkopatu Polski z dnia 16 VI 1967 r. w sprawie bezprawnego nacisku władz wyznaniowo-oświatowych. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. II, s. 434.

<sup>69</sup> Rozporządzenie z dnia 10 II 1972 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne

W połowie 1976 r. roku Minister Finansów wydał kolejne rozporządzenie o prowadzeniu ksiąg przez kościelne jednostki organizacyjne<sup>70</sup>. Zobowiązywał w nim do prowadzenia ksiąg rachunkowych kościelne jednostki organizacyjne oraz zakony (domy generalne, prowincjalne, zakonne, klasztory) będące podatnikami podatku obrotowego i dochodowego<sup>71</sup>.

Zwolnił natomiast od obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych zakony, które nie osiągały przychodów z kościołów i kaplic publicznych, a których przychody pochodziły wyłącznie z kilku imiennie wskazanych tytułów.

Tytułem takim były przede wszystkim wynagrodzenia uzyskiwane przez zakonników. Mogły one pochodzić z pracy poza zakonem, w tym również w nie prowadzonych przez zakon kościelnych jednostkach organizacyjnych będących odrębnymi podmiotami podatkowymi.

Drugą grupę stanowiły dochody z działalności zarobkowej zakonników w zakresie rzemiosła zgłoszonej do opodatkowania i dochody zakonników, opodatkowanych podatkiem od wynagrodzeń, podatkiem dochodowym lub podatkiem gruntowym albo zwolnionych od tych podatków na podstawie obowiązujących przepisów.

Tak samo traktowano emerytury i renty otrzymywane przez zakonników, z podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym dochodów zakonników wykonujących funkcje proboszczów, wikariuszów, rektorów oraz innych duchownych, którzy zgłosili obowiązek podatkowy i płacili ten podatek.

Ostatnim tytułem były prowadzone przez zakony gospodarstwa rolne objęte podatkiem gruntowym<sup>72</sup>.

Należy w tym miejscu dodać, że zwolnienie nie dotyczyło gotówkowych przychodów ze sprzedaży płodów z gospodarstwa rolnego<sup>73</sup>.

Ponadto kościelne jednostki organizacyjne i zakony prowadzące działalność podlegającą podatкови obrotowemu, co do której istniał obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych lub podatkowych, zobowiązane zostały dla każdego rodzaju działalności prowadzić księgi handlowe lub zamiast ksiąg podatkowych – księgę przychodów i rozchodów<sup>74</sup>.

---

osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne, Dz. U. z 1972 r. Nr 6, poz. 35.

<sup>70</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 VII 1976 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne jednostki organizacyjne oraz zakony Dz. U. z 1976 r. Nr 27, poz. 158, cyt. w dalszej części pracy jako: Rozporządzenie 1976.

<sup>71</sup> Por. § 1, ust. 1 Rozporządzenia 1976.

<sup>72</sup> Por. § 1, ust. 2 Rozporządzenia 1976.

<sup>73</sup> Por. § 10, ust. 4 Rozporządzenia 1976.

<sup>74</sup> Por. § 2, ust. 1 Rozporządzenia 1976.

Oprócz tego podano, że księgi powinny obejmować wszystkie przychody i rozchody zarówno w gotówce, jak i naturze, bez względu na ich rodzaje<sup>75</sup>, oraz, że przychody i rozchody kościelnych jednostek organizacyjnych i zakonów nie będących podmiotami podatkowymi w podatkach obrotowym i dochodowym powinny być objęte księgami jednostki zwierzchniej, będącej podatnikiem<sup>76</sup>.

Tak jak w poprzednich rozporządzeniach tego rodzaju, tak i tutaj przychody ze składek i ofiar, na które brak było odpowiednich dowodów powinny być udokumentowane dowodami wewnętrznymi w formie protokołów podpisanych tym razem już tylko przez trzy osoby<sup>77</sup>.

### *3. Problem zwolnień Kościoła od podatku dochodowego w latach 1949-1950*

Po pierwszej polemice na temat ksiąg podatkowych, która miała miejsce w 1949 r., na początku marca 1950 r. ukazał się okólnik Ministerstwa Skarbu dotyczący zwolnień osób prawnych od podatku dochodowego<sup>78</sup>. Treść okólnika odnosiła się także do kościelnych osób prawnych.

W okólniku zwrócono uwagę, że: „nie wszystkie osoby prawne korzystające ze zwolnień były dotychczas opodatkowane”<sup>79</sup>. Dotyczyło to przede wszystkim tych osób prawnych, których działalność obejmowała cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, wyznaniowe, dobroczynne i opieki społecznej. Więcej nawet, Ministerstwo Skarbu stwierdziło, że opodatkowanie tych osób prawnych było na ogół zaniechane<sup>80</sup>. Okólnik przypominał, że osoby prawne wtedy tylko mogły korzystać ze zwolnienia, jeśli spełniły dwa podstawowe warunki:

– ich statut musiał nakazywać obracanie w całości dochodów na cele warunkujące zwolnienie od podatku,

---

<sup>75</sup> Por. § 8, ust. 1 Rozporządzenia 1976.

<sup>76</sup> Por. § 8, ust. 3 Rozporządzenia 1976.

<sup>77</sup> Por. § 10, ust. 3 Rozporządzenia 1976.

<sup>78</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 6 III 1950 r. w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym osób prawnych, wymienionych w art. 3 pkt. 6 dekretu o podatku dochodowym Nr D. XI. 20113/I/49, Dz. Urz. Min. Skarbu z 1950 r. Nr 8, poz. 46, cyt. w dalszej części pracy jako: Okólnik 46/50.

<sup>79</sup> Por. Okólnik 46/50, cz. I.

<sup>80</sup> Por. Okólnik 46/50, cz. I. Wiele wskazuje na to, że chodziło głównie o „wyrównanie rachunków” z Kościołem, gdyż trudno zrozumieć, że w 5 lat po wojnie Ministerstwo Finansów przypomina sobie nagle o zaniechaniu poboru podatków od sporej (jak wynika z wyliczenia) liczby osób prawnych.

– dochód musiał zostać faktycznie w całości przekazany w danym roku podatkowym na cele statutowe.

Niedopełnienie choćby jednego z tych warunków pozbawiało osobę prawną zwolnienia od podatku. Ponadto dochody osób prawnych uzyskane z wykonywania świadczeń rzeczy lub usług, podlegających podatkowi obrotowemu i od tego podatku nie zwolnionych podlegały podatkowi dochodowemu, choćby nawet były użyte na cele statutowe<sup>81</sup>. Okólnik postulował, co należało w szczególności ustalić w odniesieniu do osób prawnych, a mianowicie:

– na jakie cele statut przeznaczał dochody osoby prawnej; odpis statutu należało załączyć do akt wymiarowych,

– na jakie cele zużyto rzeczywiście dochody osiągnięte w danym roku podatkowym i w jakim okresie zostały zużyte,

– jaki dochód osiągnięto ze źródeł przychodów, podlegających podatkowi obrotowemu<sup>82</sup>.

Ze względu na istniejące wątpliwości, okólnik przykładowo podawał także definicje celów, na które wydane dochody były zwalniane od podatku<sup>83</sup>. Niektóre z nich warto zacytować, gdyż były wręcz kuriozalne. I tak np.:

– „celami naukowymi są cele wyrażające się w samej twórczości naukowej, a nie polegające na rozpowszechnianiu objawów”;

– „cele dobroczynne polegają na dążeniu z pobudek charytatywnych do ulżenia doli cierpiącej ludzkości”;

– „celami wyznaniowymi są cele wyrażające się w przeznaczeniu dochodów na zaspokojenie potrzeb kultu religijnego w ścisłym tego słowa znaczeniu, to jest na nabycie i utrzymanie przedmiotów majątkowych używanych wyłącznie przy spełnianiu czynności należących do objawów kultu religijnego; do zakresu pojęcia celów wyznaniowych nie należało zatem używanie dochodów na utrzymanie osób duchownych czy zakonnych”;

– „przez cele ogólnej użyteczności rozumie się popieranie akcji o znaczeniu ogólnopanstwowym, narodowym czy społecznym, np. dążeń do wzmocnienia obronności kraju, zwiększenia jego potencjału gospodarczego, ogólnego podniesienia stanu higieny itp.”;

– „celami kulturalnymi są dążenia do rozpowszechniania rozrywek kulturalnych, takich jak przedstawienia teatralne, koncerty, wystawy dzieł sztuki, zwalczanie alkoholizmu, podniesienie obyczajności itp.”

---

<sup>81</sup> Por. Okólnik 46/50, cz. II, s. 92.

<sup>82</sup> Tamże, s. 92.

<sup>83</sup> Tamże.

Trzeba przyznać, że cytowane cele jawią się dzisiaj jako swego rodzaju kuriozum prawne.

W przypadku nasuwających się instytucjom podatkowym wątpliwości co do tego, czy rodzaj działalności danej osoby prawnej uzasadnia zwolnienie z podatku Ministerstwo Finansów miało służyć wyjaśnieniami<sup>84</sup>.

Kontrola danej osoby prawnej miała polegać na zbadaniu rachunkowości i dowodów, które osoba prawna posiada. W związku z tym Ministerstwo przyznawało i zaznaczyło, że brak jest co prawda przepisów nakładających w sposób bezpośredni obowiązek prowadzenia rachunkowości przez osoby prawne nie będące spółkami handlowymi, ale starało się wyprowadzić analogię do prawa o stowarzyszeniach i do rozporządzenia z 1927 r.<sup>85</sup> Wychodząc z takich założeń i dążąc do opodatkowania wszystkich osób prawnych Ministerstwo Skarbu nakazało sporządzenie urzędowi skarbowym wykazów osób prawnych, na podstawie których władze podatkowe miały wezwać wszystkie osoby do złożenia zeznań podatkowych o dochodzie za lata 1946-1948. Ministerstwo zaleciło również, by w razie potrzeby uzyskać złożenie zeznań drogą stosowania kar podatkowych. Obiecywało także poddanie złożonych zeznań krytycznej i wnikliwej ocenie pod kątem ustalenia obowiązku i wysokości zobowiązania podatkowego<sup>86</sup>.

W związku z faktem, że na podstawie tego okólnika urzędy skarbowe wystosowały do zgromadzeń zakonnych wezwanie do złożenia zeznań podatkowych za lata 1946-1949, Episkopat nie zgadzając się z taką interpretacją przepisów zabrał głos i w liście<sup>87</sup> do Ministerstwa Skarbu zarzucił brak podstaw prawnych dla tego rodzaju rozwiązania. Zwrócił uwagę na niepłacenie dotychczas podatku dochodowego, które to stanowisko również zajmowały władze skarbowe, a istniejące przez cały czas te same przepisy nie uległy zmianie. Przypomniał fakt zagwarantowania Kościołowi specjalnego stanowiska w państwie, co uznały władze państwowe chociażby przez zawarcie porozumienia z Episkopatem o wzajemnych stosunkach<sup>88</sup>. Stąd też zobo-

<sup>84</sup> Por. Okólnik 46/50, cz. II, s. 92.

<sup>85</sup> Por. Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 22 IV 1927 r. o nadzorze i kontroli nad działalnością zakładów opiekuńczych. Podaję za: Okólnik 46/50, cz. III, s. 93.

<sup>86</sup> Por. Okólnik 46/50, cz. III, s. 92-93.

<sup>87</sup> List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 28 VI 1950 r. do Ministerstwa Finansów w sprawie podatku dochodowego duchownych. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 241-242.

<sup>88</sup> Porozumienie pomiędzy państwem i Kościołem zostało podpisane 14 IV 1950 r. Nie ukazało się w żadnym Dzienniku Urzędowym. Opublikowane zostało jedynie w prasie oraz pismach wewnętrznych Kościoła. Niemniej był to ewenement na skalę wszystkich krajów

wiązanie instytucji kościelnych jako osób prawnych do płacenia podatku dochodowego musiałyby być wyszczególnione *expressis verbis*. Ponieważ dekret o podatku dochodowym i przepisy wprowadzające nie wymieniały instytucji kościelnych, nasuwał się jedyny słuszny wniosek, że się do nich nie odnosiły. Przypomniawszy, że w czasie rozmów przedstawiciele Ministerstwa Skarbu z przedstawicielami Episkopatu w 1949 r. na temat księgi podatkowej przedstawiciele Ministerstwa Skarbu oświadczyli, że Rząd nie ma zamiaru kontrolować przychodów i rozchodów Kościoła, a przedstawiciel Rządu RP potwierdził, że Rząd nie zamierza się wtrącać do wewnętrznych spraw administracji Kościoła. Episkopat uznał za niezrozumiałe i nieprawne działanie wstecz okólnika zważywszy, że w ten sposób Kościół byłby potraktowany jako przedsiębiorstwo obliczone na zysk. Zgromadzenia zakonne nigdy nie były przedsiębiorstwami, a jeśli prowadziły takie, to płaciły podatki. Nie bez znaczenia był też fakt, że wiele majątków, szpitali, drukarni itp. przejęto dekretami na własność państwa. Ostatni problematyczny czynnik to dowolne określenie w okólniku celów wyznaniowych, do których nie zaliczono rozchodów na utrzymanie osób duchownych czy zakonnych. Episkopat wyraził w tym wypadku zdziwienie, dlaczego duchowni gorzej zostali potraktowani niż sportowcy. Zarzucił również, że okólnik zdradzał zupełną nieznaną rzecz wyrażając myśl, że część dochodów wyznaniowych osób prawnych jest obracana na utrzymanie osób fizycznych (duchownych i zakonnych) i z tego powodu wydatki te nie mogą być związane z kultem. Przetłumaczył specyfikę zakonów polegającą na ścisłej łączności osób zakonnych z zakonem, ślub ubóstwa, które należały do samej istoty zakonnej osoby prawnej. Przyjęcie zatem stanowiska zajętego w okólniku godziłoby w samą istotę bytu zakonnego i odbierałoby wszelki sens przepisowi zwalniającemu wszystkie wyznaniowe osoby prawne, a więc i zakonne od podatku dochodowego.

Podsumowując całość wywodów Episkopat stwierdził, że należy sądzić, iż okólnik chociaż traktuje ogólnie o osobach prawnych, był specjalnie wymierzony przeciw zgromadzeniom zakonnym i instytucjom kościelnym. Jeśli by tak nie było, to należałoby powiadomić urzędy skarbowe, że cytowany okólnik nie ma zastosowania do instytucji kościelnych.

---

komunistycznych. Co ciekawe, owo porozumienie niczego nie rozwiązało. Wręcz przeciwnie – od tej pory znów nasiliły się problemy na płaszczyźnie Państwo–Kościół. W pkt. 19 rząd deklarował swobodę działania zakonem i zgromadzeniom zakonnym. Por. R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 201-203, M i s z t a l, dz. cyt., s. 198-200; *Państwowe prawo wyznaniowe Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, red. M. Pietrzak, Warszawa 1978, s. 27-31.

Kolejne dwa listy zostały wysłane przez Episkopat do Urzędu do Spraw Wyznań<sup>89</sup>. Poinformowano w nich Dyrektora Urzędu o dotychczasowych rezultatach rozmów dotyczących opodatkowania osób prawnych. Przypomniano obietnicę możliwości omówienia kwestii podatkowej z Ministrem Skarbu, która nie doszła do skutku. Poproszono o interwencję u władz skarbowych w związku z przykrościami i szkodami wyrządzonymi zgromadzeniom zakonnym na podstawie kontrowersyjnego okólnika<sup>90</sup>.

#### 4. *Opodatkowanie dochodów kościelnych osób prawnych w świetle dekretu o podatku dochodowym z 1950 r.*

Kolejny dekret o podatku dochodowym został wydany w październiku 1950 r.<sup>91</sup> i z drobnymi zmianami obowiązywał aż do końca roku 1972. Rozwiązania zawarte w dekrete z 1950 r. – tak jak w poprzednich dekretach – nie dotyczyły zasadniczo Kościoła. Nowe przepisy mówiły wprawdzie o sprawach znanych, ale podanie definicji dochodu dla osób prawnych lub dodanie do podmiotów objętych podatkiem stowarzyszeń nie posiadających osobowości prawnej<sup>92</sup> miały swój wydźwięk.

W zwolnieniach podmiotowych utrzymano zwolnienie od podatku osób prawnych i stowarzyszeń nie posiadających osobowości prawnej jeśli – zgodnie ze statutem – obróciły w całości dochody na cele ogólnej użyteczności, wyznaniowe, dobroczynne, sportowe itp. Nowością jednak było zdefiniowanie, co uważa się za dochód w wypadku zwolnienia podmiotowego. I tak za dochód uznano sumę wszystkich przychodów po potrąceniu kosztów funkcjonowania osoby prawnej lub stowarzyszenia, wydatków związanych z posiadanyymi już źródłami przychodów oraz wydatków na doraźnie urządzane imprezy przewidziane statutem<sup>93</sup>.

---

<sup>89</sup> Po podpisaniu porozumienia z Kościołem utworzony został Urząd do Spraw Wyznań podlegający Prezesowi Rady Ministrów. Dz. U. z 1950 r. Nr 14, poz. 156. Teoretycznie jego bezpośrednim celem było prowadzenie spraw stosunku państwa do wyznań. Praktycznie jednak chodziło o nadzór nad działalnością wyznań w PRL z punktu widzenia polityki wyznaniowej państwa.

<sup>90</sup> Listy Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 3 i 4 VII 1950 r. do Dyrektora Urzędu do Spraw Wyznań A. Bidy w sprawie podatku dochodowego duchownych. Podaje za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 243.

<sup>91</sup> Dekret z dnia 26 X 1950 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1950 Nr 49, poz. 450, tj. z 1957 r. Nr 7, poz. 26, z 1958 r. Nr 45, poz. 223, z 1962 r. Nr 33, poz. 156), cyt. w dalszej części pracy jako: Dekret 1950.

<sup>92</sup> Por. art. 1, ust. 1, pkt. 3a Dekretu 1950.

<sup>93</sup> Por. art. 2 ust. 2 Dekretu 1950.

W katalogu zwolnień przedmiotowych, w treści dekretu nie uwzględniono dotychczasowych zwolnień, z których korzystał Kościół. Udzielono natomiast Ministrowi Finansów delegacji do zwalniania od podatku całkowicie lub częściowo poszczególnych rodzajów przychodów i określania warunków tegoż zwolnienia<sup>94</sup>. Minister Finansów w trybie rozporządzenia<sup>95</sup> zwolnił na dotychczasowych zasadach przychody na pokrycie kosztów utrzymania uzyskane od zamieszkałych na obszarze Polski osób fizycznych, nadzwyczajne przychody w postaci spadków, zapisów i darowizn oraz dodał zwolnienie dotacji i subwencji otrzymanych przez osoby prawne lub stowarzyszenia nie posiadające osobowości prawnej, przeznaczone na cele, do których spełniania powołane były te osoby. W tym samym rozporządzeniu przypomniano, że jeśli dochody choćby częściowo i pośrednio były obracane na inne cele niż ustawowe dotyczące zwolnień, to osoby prawne i stowarzyszenia podlegały opodatkowaniu od całości dochodów. Zastrzeżono również, że zwolnienie następowało pod warunkiem udowodnienia okoliczności uzasadniających zwolnienie. Utrzymano także dotychczasową definicję zwolnień na cele kultu religijnego zaliczając do tych celów tylko utrzymanie przedmiotów używanych wyłącznie przy spełnianiu obrzędów religijnych. Przypomniano zarazem, iż dochody choćby częściowo przeznaczone na utrzymanie osób duchownych, zakonnych, służby itp. nie stanowiły dochodów obracanych na cele kultu religijnego<sup>96</sup>.

Nie zmienił się przedmiot opodatkowania. Dalej również obowiązywała stawka procentowa i skala progresywna globalna<sup>97</sup>. Stawki wahały się w granicach od 5%-50 %.

##### *5. Problem zwolnień Kościoła od podatku dochodowego w latach 1950-1972*

W latach 1950-1957 kwestia podatków od kościelnych osób prawnych utknęła w martwym punkcie. Państwo starało się na wszelkie sposoby wyegzekwować przepisy, jakie ustaliło, nie zwracając uwagi na argumentację strony kościelnej. Sytuacja pomiędzy Kościołem a państwem stała się w tym

---

<sup>94</sup> Por. art. 11 ust. 2 Dekretu 1950.

<sup>95</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 II 1951 r. w sprawie wykonania dekretu o podatku dochodowym (Dz. U. z 1951 r. Nr 16, poz. 127, § 27, ust. 1, pkt. 2, 4 i 5), cyt. w dalszej części pracy jako: Rozporządzenie 1951.

<sup>96</sup> Por. § 2 Rozporządzenia 1951.

<sup>97</sup> Art. 15 i 17 Dekretu 1950.

czasie bardzo napięta. Stan stosunków zaostrzył się z powodu aresztowania wielu księży, biskupów, a także Prymasa<sup>98</sup>.

Dlatego dopiero na początku stycznia 1957 roku Ministerstwo Finansów powiadomiło o przystąpieniu do opracowania przepisów prawnych, normujących kwestię opodatkowania kościelnych osób prawnych i osób duchownych<sup>99</sup>. Zasady opodatkowania miałyby się opierać na czterech założeniach.

Po pierwsze – kościelne osoby prawne (wymieniono przykładowo Kurie, klasztory, zakony, seminaria, parafie) zwalniane miały być od podatku tak jak świeckie osoby prawne. Zwolnienia miano stosować przy zachowaniu warunków przewidzianych w dekrete o podatku dochodowym, a w szczególności przy zachowaniu warunków, że dochody zużyte zostały bezpośrednio na cele kultu religijnego, oświatowe, dobroczynne lub opieki społecznej. Do dochodu osoby prawnej miały nie być wliczane wynagrodzenia, podlegające przepisom o podatku od wynagrodzeń, otrzymane przez członków tej kościelnej osoby prawnej.

Po drugie – za wydatki zużyte na cele kultu religijnego uważać miano nie tylko dochody, które zostały wydane na zaspokojenie potrzeb kultu religijnego w ścisłym tego słowa znaczeniu, tj. na nabycie i utrzymanie przedmiotów majątkowych używanych wyłącznie przy spełnianiu obrzędów religijnych, lecz także na utrzymanie seminariów duchownych oraz domów przygotowawczych (nowicjatów). Do potrącalnych kosztów funkcjonowania kościelnej osoby prawnej proponowano zaliczyć wynagrodzenia przełożonych i zarządu tej osoby prawnej oraz jej wydatki administracyjne.

Po trzecie – zwolnienia miały być udzielane pod warunkiem corocznego udowodnienia przez poszczególłą kościelną osobę prawną, a przy zgromadzeniach i kongregacjach przez właściwe domy prowincjalne – okoliczności uzasadniających zwolnienie. Dla celów kontroli podatkowej miał zostać wprowadzony obowiązek prowadzenia przez kościelne osoby prawne ksiąg rachunkowych obejmujących całość przychodów i rozchodów kościelnej osoby prawnej. Temu celowi służyłaby rachunkowość dotychczas prowadzona.

---

<sup>98</sup> Szerzej na temat stosunków Państwo–Kościół w omawianym okresie patrz: M i s z t a l, dz. cyt., s. 215-246, R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 323-578, *Polityka wyznaniowa*, s. 270-271, P i e t r z a k, dz. cyt., s. 192-195.

<sup>99</sup> Okólnik Zarządu Podatków i Opłat Ministerstwa Finansów z dnia 26 I 1957 r. w sprawie zasad opodatkowania duchowieństwa, Nr ZPO 5/57 („Wiadomości Archidiecezjalne Warszawskie”, 1957, nr 4). Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 585-587 i 669, cyt. w dalszej części pracy jako: Okólnik 1957.

Po czwarte – kościelne osoby prawne traktowane miały być pod względem obowiązków, wynikających z przepisów postępowania podatkowego, a w szczególności do składania zeznań podatkowych na równi ze świeckimi osobami prawnymi wymienionymi w dekrecie o podatku dochodowym<sup>100</sup>.

Trzeba przyznać, że przedstawione w okólniku zasady w stosunku do poprzednich rozwiązań zapowiadały się wprost rewolucyjnie. Wskazywały na próbę powrotu do przepisów przedwojennych i do przepisów krajów demokratycznych, a co za tym idzie na próbę dialogu z Kościołem i potraktowania go jako partnera.

Po tych propozycjach Ministerstwo Finansów w kolejnym okólniku tym razem już z lutego 1959 r. podało wykładnię niektórych przepisów o podatku dochodowym<sup>101</sup>. Różniła się ona jednak od propozycji z 1957 r. w sposób zasadniczy. Można więc mówić o powrocie do poprzedniej praktyki, tj. sprzed 1957 r.

Za dochody obrócone bezpośrednio na cele kultu religijnego uważano dochody obracane tylko na nabycie lub utrzymanie przedmiotów używanych wyłącznie przy spełnianiu obrzędów religijnych: naczyń i przedmiotów liturgicznych (np. kielichy, monstrancje itp.), szat liturgicznych (np. ornaty, komże itp.), bielizny kościelnej (obrussy itp.), win mszalnych, komunikantów, itp. oraz na utrzymanie w stanie przydatnym do użytku obiektów kościelnych (domów modlitwy). Nie uważało się za wydatkowane na cele kultu religijnego, a tym samym zwolnione od podatku dochody, choćby częściowo przeznaczone na utrzymanie osób duchownych, zakonnych itp. na utrzymanie seminariów duchownych i domów przygotowawczych (nowicjatów) oraz inwestycje, np. na budowę, przebudowę, odbudowę lub rozbudowę budynków kościelnych albo adaptację budynków na cele sakralne.

Nie uważano za koszty funkcjonowania ani za koszty uzyskania przychodów wydatków na utrzymanie osób duchownych i członków zakonów ponoszonych przez osoby prawne kościelne, zakony i kongregacje zakonne.

Do potrącalnych kosztów funkcjonowania osób prawnych kościelnych oraz zakonów działających w oparciu o prawo o stowarzyszeniach<sup>102</sup> zaliczono jedynie wynagrodzenia prełożonych i członków zarządu osób prawnych

---

<sup>100</sup> Por. art. 2, ust. 2 Dekretu 1950.

<sup>101</sup> Okólnik Nr PO 7/59, z dnia 25 II 1959 r. w sprawie wykładni niektórych przepisów z zakresie podatku dochodowego (Dz. Urz. Min Fin. Nr 4, poz. 9), cyt. w dalszej części pracy jako: Okólnik 7/59.

<sup>102</sup> Dz. U. z 1949 r., Nr 45, poz. 335, z 1950 r. Nr 44, poz. 401.

kościelnych, zakonnych i kongregacji zakonnych, zdając się zapominać o fakcie, że zakony nigdy nie podlegały prawu o stowarzyszeniach.

Jednocześnie Minister Finansów, nawiązując do swojego poprzedniego okólnika z 1957 r., wystosował wyjaśnienie do Wydziałów Finansowych w sprawie postępowania wymiarowego dotyczącego podatku dochodowego<sup>103</sup>. Było ono powtórzeniem stwierdzeń z okólnika z 1959 r. z powołaniem się także na rozporządzenie z 1951 r.<sup>104</sup> Ponadto przypomniał, że dochody osiągnięte z innych źródeł nie podlegających podatkowi obrotowemu są zwolnione od podatku dochodowego tylko w tym przypadku, jeżeli w całości i bezpośrednio zostały zużyte na cele określone w podatku dochodowym. Jeżeli zaś przynajmniej część dochodów została zużyta na inne cele (np. na seminaria duchowne), to wówczas cały dochód podlegałby opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Zasygnalizował też, że przy ustalaniu dochodów diecezji należało uważać za dochód również wpływy otrzymywane przez diecezje z poszczególnych parafii. W związku z tym kwoty przekazywane przez parafie na rzecz diecezji przy ustalaniu dochodu parafii należało uznawać za koszty uzyskania przychodów. Przy wymiarze podatków dla diecezji nakazy płatnicze należało wystawiać na administratorów diecezji.

Był to oczywisty powrót do poprzednich rozwiązań, co do których toczyła się nieustanna polemika między państwem a Kościołem.

Episkopat i tym razem zaprotestował kolejnymi listami<sup>105</sup>, składając kategoryczne zastrzeżenie co do okólników jako wysoce krzywdzących i niesprawiedliwych dla Kościoła, a także wydanych wbrew przyjętym na Komisji Wspólnej zasadom i metodom postępowania. Zwrócił też uwagę, że były praktycznie zupełnie niemożliwe do wykonania. Stwierdził ponadto, że wykluczenie spośród wydatków na cele kultu religijnego sum na prowadzenie i utrzymanie seminariów duchownych i nowicjatów, na budowę kościołów i kaplic itd. stanowi niezgodne z prawem zacieśnienie pojęcia kultu religij-

---

<sup>103</sup> Wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 25 II 1959 r. w sprawie postępowania wymiarowego co do duchownych osób prawnych i osób duchownych (Nr PO 1694/3/59), cyt. w dalszej części pracy jako: Wyjaśnienie 1959. Podaję za: *Położenie prawne Kościołów i związków wyznaniowych w PRL*, Warszawa 1961<sup>2</sup>, s. 93-95.

<sup>104</sup> Por. § 2 Rozporządzenia 1951.

<sup>105</sup> List Sekretarza Episkopatu bp. Z. Choromańskiego z dnia 16 III 1959 r. do Pełnomocnika do Spraw Stosunków z Kościołem J. Sztachelskiego w sprawie okólników dotyczących podatków dla duchowieństwa. Podaję za: *R a i n a*, dz. cyt., t. I, s. 682-683. List Episkopatu z dnia 3 IV 1959 r. do Pełnomocnika Rządu do Spraw Stosunków z Kościołem J. Sztachelskiego w sprawie opodatkowania duchownych cyt. w dalszej części pracy jako: *List EP kwiecień 1959*. Podaję za: *R a i n a*, dz. cyt., t. I, s. 684-689.

nego. Narusza także porozumienie Episkopatu z Rządem, w którym Rząd w grudniu 1956 r. na Komisji Wspólnej wyraźnie przyjął zasadę, że wyżej wspomniane wydatki zaliczane będą do celów kultu. Uniemożliwia także szkolenie duchownych i działalność statutową zakonów wbrew porozumieniu z kwietnia 1950 r. Ponadto w ten sposób naruszona została wola wiernych, przeznaczających ofiary (z sum już opodatkowanych) na powyższe cele, do czego mają pełne prawo. Zauważył również, że opodatkowanie podatkiem dochodowym diecezji było warunkowe, a Ministerstwo Finansów sugerowało z góry dokonanie wymiaru dla diecezji i nadto polecało wystosowanie nakazów płatniczych na administratorów diecezji, co sprzeczne było z obowiązującym prawem, albowiem diecezja jest samodzielną osobą prawną, a administrator nie jest ani podatnikiem, ani też płatnikiem z mocy przepisów prawnych. Podsumowując Episkopat stwierdził, że okólnik i wyjaśnienie Ministra Finansów zostały wydane bez podstawy prawnej z przekroczeniem konstytucyjnych uprawnień i sprzeczne były z Porozumieniem zawartym z Kościołem. Dyskryminowały Kościół w porównaniu z innymi organizacjami społecznymi, przekraczały uzasadnienie gospodarcze, wchodziły w strefę nacisku politycznego i obciążały Kościół podatkami, które z uwagi na zakres i rozmiar nie były w ogóle możliwe do zapłacenia. W związku z tym Episkopat poprosił o powołanie Podkomisji do rozpatrzenia tych spraw i wstrzymanie wykonalności okólnika do czasu zbadania, rozpatrzenia i rozstrzygnięcia przez Komisję Wspólną spraw w okólniku poruszanych.

Kwestie te Episkopat raz jeszcze podjął w Memoriale do Rządu<sup>106</sup> stwierdzając, że Kościół potraktowano jako przedsiębiorstwo prywatne, dochodowe, a rygory podatkowe jako narzędzie walki z działalnością religijną Kościoła. Dodał, że cele kultu zacieśniono do granic absurdu i że zarządzenie to nie miało cech zdrowej polityki fiskalnej, ponieważ niszczyło podatnika.

Odpowiedzią na listy Episkopatu ze strony Ministerstwa Finansów było kolejne wyjaśnienie<sup>107</sup> skierowane do organów podatkowych, które zawierało sporo nowości. Podawało przede wszystkim podmioty podatkowe przy opodatkowaniu kościelnych i zakonnych osób prawnych. Były nimi w odniesieniu do kościelnych osób prawnych parafie, diecezje i seminaria duchowne

---

<sup>106</sup> Memoriał Episkopatu z dnia 15 IV 1959 r. do Rządu PRL o sytuacji Kościoła w Polsce, cyt. w dalszej części pracy jako: Memoriał EP 1959. Podają za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 700.

<sup>107</sup> Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów z dnia 10 VIII 1959 r. Nr PO. 14532/3/59 skierowane do Wydziałów Finansowych Prezydów Rad Narodowych, cyt. w dalszej części pracy jako: Wyjaśnienie 1959.1. Podają za: *Położenie prawne*, s. 99-102.

diecezjalne, a w odniesieniu do zakonów zgromadzenia zakonne, kurie prowincjalne i domy zakonne (klasztory).

W omawianym wyjaśnieniu określono koszty funkcjonowania parafii jako osoby prawnej. Były to wydatki na wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w parafii na podstawie umowy o pracę (nie dotyczyło to oczywiście proboszczów i wikariuszy), wydatki na utrzymanie kancelarii parafialnej itp. koszty administracyjne niezbędne dla normalnej pracy parafii. Ponadto wskazano, że kwoty zebrane i przekazywane przez parafie na utrzymanie seminariów duchownych i Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego oraz na rzecz diecezji podlegają odliczeniu przy ustaleniu dochodu parafii jako sumy przechodnie.

Za koszty funkcjonowania diecezji jako osoby prawnej uznano wydatki na wynagrodzenie administratora diecezji i duchowieństwa stanowiącego personel administracyjny Kurii (pobory), wynagrodzenie pracowników nie będących osobami duchownymi, zatrudnionych w Kurii na podstawie umowy o pracę, wydatki na utrzymanie biur, opał, światło itp., koszty administracyjne niezbędne dla normalnych czynności urzędu kurialnego. Natomiast kwot przekazywanych przez diecezje na utrzymanie diecezjalnych seminariów duchownych nie zaliczono do kosztów funkcjonowania diecezji. Nie zakwalifikowano również tych kwot jako przeznaczonych bezpośrednio na cele kultu religijnego. Ponieważ jednak dotacje diecezji dla seminarium ujmowane miały być podatkowo w seminarium, należało je w diecezji potraktować jako sumy przechodnie i nie wliczać ich do dochodu diecezji.

Za koszty funkcjonowania diecezjalnego seminarium duchownego jako osoby prawnej uznano wynagrodzenia profesorów, wydatki na utrzymanie sal wykładowych, na pomoce naukowe i wynagrodzenia za pracę pracowników administracyjnych (w tym również i osób duchownych), zatrudnionych na podstawie umów o pracę itp., koszty niezbędne dla normalnej pracy zakładu nauczania. Wydatki na utrzymanie alumnów nie stanowiły ani kosztów funkcjonowania seminariów, ani też nie uznano ich za przekazane na cele określone w dekrecie o podatku dochodowym, pozwalające uzyskać zwolnienie. Podlegały one opodatkowaniu z tym, że na prośbę seminarium mogły być w przypadkach uzasadnionych udzielone ulgi w spłacie podatku w postaci ograniczenia jego wysokości do kwot, jakie przypadłyby od sum wydatkowanych na utrzymanie alumnów po potrąceniu wpłat dokonanych przez nich samych. Mogły być również stosowane odroczenia płatności, a w szczególnych przypadkach nawet umorzenia podatku. Podania seminariów o ulgi w wymiarze podatku należało w drodze służbowej przesyłać do Ministerstwa Finansów, które miało wydawać stosowne decyzje.

Zasady odnoszące się do diecezjalnych seminariów duchownych nie miały zastosowania do seminariów zakonnych, które nie posiadały osobowości prawnej. Wydatki ponoszone przez zakony na utrzymanie takich seminariów nie były kosztami funkcjonowania zakonu, ani nie stanowiły wykorzystania dochodu bezpośrednio na cele kultu religijnego. Poczynienie takich wydatków w ramach funkcjonowania zakonu powodowało opodatkowanie podatkiem dochodowym. W wypadku, gdy ponoszenie wydatków na seminarium zakonne byłoby jedyną przyczyną opodatkowania dochodów zakonu, można było zastosować odpowiednio tryb ubiegania się o ulgi w spłacie przez seminaria diecezjalne.

Kryterium zwolnienia od podatku dochodowego nie uległo zmianie. Warunkiem zwolnienia od opodatkowania było przeznaczenie całości dochodów na te cele, do których poszczególne osoba prawna była powołana. W szczególności w parafiach i diecezjach warunkiem zwolnienia było wydatkowanie dochodów w całości i bezpośrednio na cele kultu religijnego określonego w okólniku Ministerstwa Finansów z lutego 1959 r.<sup>108</sup> Dopełnieniem warunków przewidzianych dla zwolnienia od podatku dochodowego, poza wykorzystaniem dochodów na cele kultu religijnego, było również wykorzystanie przez parafie lub diecezje na cele ogólnej użyteczności, ale tylko takie, jakie prezydium rady narodowej uznało za cele ogólnej użyteczności. Podobnie traktowano cele dobroczynne i opieki społecznej, jeżeli działalność tego typu wykonana była w sposób zorganizowany i na podstawie obowiązujących przepisów państwowych. W zakonach dopełnieniem warunków przewidzianych do zwolnienia od podatku dochodowego poza przeznaczeniem dochodów na cele kultu religijnego było również ich wydatkowanie na cele oświatowe, dobroczynne i opieki społecznej, jeżeli zakon realizował te cele w sposób zorganizowany i na podstawie obowiązujących przepisów państwowych (np. przepisów Min. Pracy i Opieki Społecznej). Kwoty, wydatkowane przez kościelne osoby prawne bądź zakony na indywidualne wsparcia (zapomogi) dla poszczególnych osób, nie były uznawane jako wydatki, ponoszone na cele dobroczynne i opieki społecznej.

Nie zmieniło się również prawie nic gdy opodatkowanie następowało tylko na skutek tego, że kościelna osoba prawna zużyła część dochodów na budowę, przebudowę, odbudowę lub rozbudowę kościołów albo adaptację budynków na cele sakralne. Podatek dochodowy miał być wymierzony od całości dochodów. Jeżeli osoba prawna kościelna wniosłaby podanie o zastosowanie

---

<sup>108</sup> Chodzi o Okólnik 7/59.

ulg w spłacie bądź o umorzenie podatku, podanie takie wraz z aktami sprawy i wnioskiem prezydium rady narodowej należało przekazać do Ministerstwa Finansów. Była to nowość proceduralna w tym zakresie.

Zgodnie z wyjaśnieniem, kwoty wydane na utrzymanie osób zakonnych stanowiły dochód podlegający opodatkowaniu, gdyż nie były to koszty funkcjonowania osoby prawnej ani wydatki na cele kultu religijnego. Jeżeli jednak osoby zakonne były zatrudnione u innych niż zakon osób i otrzymywane z tego tytułu zarobki przekazywały na rzecz zakonu, wówczas zarobki te wliczało się do przychodów zakonu. W tych wypadkach ponoszenie przez zakon wydatków na utrzymanie osób zakonnych, również nie pracujących, w granicach kwot wpłaconych do zakonu przez zakonników pracujących, nie powodowało utraty przez zakon warunków do zwolnienia od podatku dochodowego. Jeżeli natomiast wydatki na utrzymanie osób zakonnych przekraczały sumy zarobków wniesionych przez zakonników pracujących, wówczas do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym przyjmowało się nadwyżkę kosztów utrzymania ponad kwoty wpłacone przez zakonników pracujących. Podlegały również opodatkowaniu dochody zakonów kontemplacyjnych, wydatkowane na utrzymanie zakonników. Jednak na prośbę zakonu można było, w przypadkach uzasadnionych, stosować ulgi w spłacie podatku, a nawet podatek umorzyć częściowo lub w całości. Oczywiście o tym czy dany przypadek był uzasadniony czy nie decydowały organy podatkowe.

W październiku 1959 r. Episkopat zajął stanowisko w sprawie omówionego okólnika<sup>109</sup>. Stwierdził, że uznanie jako niepotracalnych wydatków na cele charytatywne (indywidualne zapomogi) stało w sprzeczności z celami Kościoła katolickiego. Tym samym dano wyraz niewiedzy, iż działalność charytatywna należy do istotnych, nie dających się od Kościoła odłączyć obowiązków. Przypomniął, że rząd tak właśnie rozumiał akcję charytatywną, gdy w Porozumieniu z kwietnia 1950 r. bez żadnych zastrzeżeń uznał prawo Kościoła do prowadzenia takiej akcji. Uzależnienie uznania wydatków na cele charytatywne indywidualne od ewentualnej zgody władz finansowych było sprzeczne nie tylko z powyższym porozumieniem, ale także z dekretem o podatku dochodowym, który takiego warunku nie stawiał.

Episkopat przypomniał, że przedstawiciele rządu uznali w ramach prac Komisji Wspólnej w grudniu 1956 r., iż budowa kościołów i kaplic jest wydatkiem na cele kultu. Kwestionowanie takiego wydatku i jego opodatkowanie

---

<sup>109</sup> List Episkopatu Polski z dnia 2 X 1959 r. do Pełnomocnika Rządu do Spraw Stosunków z Kościołem J. Sztachelskiego w sprawie opodatkowania duchowieństwa. Podaję za: R a i n a, dz. cyt., t. I, s. 748-751.

narusza przeto nie tylko wolę wiernych, składających ofiary z takim właśnie przeznaczeniem, ale także wiarygodność władz PRL.

Stwierdził ponadto, że wyżywienie kleryków w diecezjalnych seminariach z funduszy kościelnych zebranych z wyraźnym przeznaczeniem na utrzymanie (czyli właśnie na wyżywienie) seminarium duchownego winno być uznane na wydatek na cele kultu religijnego. Dodał też, że nieuznanie zakonnych seminariów duchownych jako osoby prawnej, a szczególnie nieuznanie wydatków na te seminaria, jest oczywistym brakiem rozeznania sprawy i ignorancją. Przyznanie natomiast możliwości ulg lub umorzenia podatku nie rozwiązuje kwestii, gdyż stosowanie ich zależy od woli władz finansowych. Episkopat zauważył także, iż Ministerstwo Finansów nie rozumiało charakteru zakonów kontemplacyjnych, które całkowicie i wyłącznie poświęcały się modlitwie, a więc kultowi religijnemu i zbierały ofiary tylko na swoje wyżywienie. Okazało się, że te okoliczności, wielokrotnie przedstawiane Ministerstwu ani nie zostały uwzględnione, ani nawet ich nie rozpatrywano.

Episkopat wskazał również, że okólnik pomija ważne kwestie, np. problem kościelnych osób prawnych. Takimi są nie tylko parafia czy diecezja. Oprócz tego pominięto fakt, że szkoły zakonne, będące przeważnie na prawach państwowych, lub działające na mocy zezwoleń Ministerstwa Oświaty, nie są nastawione na dochodowość i winny być jako instytucje o charakterze użyteczności publicznej zwolnione z podatków dochodowych. We wniosku końcowym listu zwrócono uwagę, że trudno postanowienia Ministerstwa Finansów pogodzić z praworządnością, sugerując zbadanie przedstawionych spraw i uwzględnienie postulatów najlepiej na forum specjalnej podkomisji.

Po raz kolejny już – jak gdyby w odpowiedzi – Ministerstwo Finansów wydało wyjaśnienie dotyczące opodatkowania kościelnych osób prawnych i zakonów<sup>110</sup>. Powtórzyło w nim część dotychczasowych argumentów. Jako nowość podano, że sumy, przekazane na rzecz Sekretariatu Kardynała jak i Episkopatu, nie były sumami przechodnimi ani też wydatkami na cel kultu religijnego. Podatkowo należało je traktować jako przychód podlegający opodatkowaniu w diecezjach lub parafiach, mimo że przekazywały one te sumy bezpośrednio. Oprócz tego podano, że sprzedaż dewocjonalii, książek i czasopism, dokonywana wewnątrz budynków kościelnych jak i na terenach do nich przylegających bez względu na to, czy za sprzedawane przedmioty pobierane były określone ceny, podlegała opodatkowaniu podatkiem obrotowym i do-

---

<sup>110</sup> Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów z dnia 28 X 1960 r. Nr PO. 25742/3/60 w sprawie opodatkowania kościelnych osób prawnych i zakonów oraz osób duchownych. cyt. w dalszej części pracy jako: Wyjaśnienie 1960. Podają za: *Położenie prawne*, s. 106-108.

chodowym. Obowiązek podatkowy w tym zakresie ciążył na osobach prawnych i fizycznych, w imieniu bądź na rachunek których dokonywana była sprzedaż. Wszystkie przychody uzyskiwane ze sprzedaży dewocjonalii, książek i czasopism miały być ujęte w księgowości osoby prawnej. Jeżeli natomiast sprzedaż prowadziła osoba fizyczna, była ona obowiązana prowadzić księgi podatkowe stosownie do obowiązujących przepisów.

### III. OPODATKOWANIE KOŚCIOŁA W LATACH 1973-1989

#### 1. *Opodatkowanie dochodów kościelnych osób prawnych w świetle ustawy z 1972 r.*

W grudniu 1972 r. ukazała się nowa ustawa o podatku dochodowym<sup>111</sup>. Zachowane zostało zwolnienie podmiotowe dla osób prawnych, których celem statutowym była działalność naukowa, oświatowa, kulturalna, sportowa oraz w zakresie kultu religijnego, dobroczynności i opieki społecznej. Wolne od podatku dochodowego były dochody ze źródeł nie podlegających opodatkowaniu podatkiem obrotowym, pod warunkiem przekazania ich w tym lub następnym roku podatkowym bezpośrednio na cele statutowe. Zachowano jednocześnie specjalną definicję dochodu dla tej grupy podatników<sup>112</sup>. Nowością była delegacja dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia, jakie dochody uważa się za przekazane bezpośrednio na cele statutowe, oraz sposób udowodnienia okoliczności uzasadniających zwolnienie z podatku<sup>113</sup>.

Wśród zwolnień przedmiotowych – w porównaniu z poprzednimi dekretemi – utrzymane zostało zwolnienie od przychodów w postaci spadków, zapisów i darowizn<sup>114</sup>. Dodano ponadto specjalnie dla podmiotów zwolnionych od podatku dochodowego, zwolnienie dotacji, subwencji i darowizn od jednostek gospodarki uspołecznionej, przeznaczonych na cele statutowe<sup>115</sup> i zwolnienie nie podlegających przepisom od spadków i darowizn przychodów w walutach zagranicznych lub dewizach, o ile przekazane zostały do kraju za

---

<sup>111</sup> Ustawa z dnia 16 XII 1972 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1972 r. Nr 53, poz. 339; zmieniona: 1988, Nr 4, poz. 37), cyt. w dalszej części pracy jako: Ustawa 1972.

<sup>112</sup> Por. art. 5, ust. 1 Ustawy 1972.

<sup>113</sup> Por. art. 5, ust. 2 Ustawy 1972.

<sup>114</sup> Por. art. 9 pkt 9 Ustawy 1972.

<sup>115</sup> Por. art. 9 pkt 10a Ustawy 1972.

pośrednictwem banku<sup>116</sup>. Natomiast nie objęto zwolnieniem przychodów na pokrycie kosztów utrzymania uzyskanych od zamieszkałych na obszarze Polski osób fizycznych, które to zwolnienie było we wszystkich poprzedzających ustawę dekretach.

Zmianie uległa także stawka z procentowej na kwotowo-procentową i skala na progresywną szczeblowaną<sup>117</sup>.

## 2. Zwolnienia Kościoła od podatku dochodowego na podstawie ustawy z 1972 r.

Już w styczniu 1973 r. ukazało się rozporządzenie Ministra Finansów<sup>118</sup>. Wskazał w nim na fakt, że warunkiem zwolnienia od podatku było udowodnienie okoliczności uzasadniających zwolnienie, a jeżeli istniał obowiązek prowadzenia ksiąg, udowodnienie mogło nastąpić jedynie na ich podstawie<sup>119</sup>. Ponadto sprecyzował, że dochody przekazywane bezpośrednio na cele kultu religijnego to dochody wydatkowane na nabycie lub utrzymanie przedmiotów używanych wyłącznie przy spełnianiu obrzędów religijnych oraz na utrzymanie w stanie zdatnym do użytku obiektów sakralnych<sup>120</sup>. Zatem kwestia zwolnień Kościoła od podatku dochodowego wróciła do punktu wyjścia.

Wobec pojawiających się wątpliwości Minister Finansów wydał w 1976 r. okólnik, który w sposób generalny miał rozwiązać sprawy podatkowe dotyczące kościelnych osób prawnych i zakonów<sup>121</sup>. Wskazał w nim przede wszystkim podmioty podatkowe. Katalog ich był bardzo podobny do zawartego we wcześniejszym wyjaśnieniu<sup>122</sup>. Nowością było wpisanie na listę podatników innych kościelnych jednostek, które w dniu 1 XII 1975 r. posiadały samodzielną administrację lub po tej dacie otrzymały ją w przepisany try-

---

<sup>116</sup> Por. art. 9 pkt 10b Ustawy 1972.

<sup>117</sup> Por. art. 18 Ustawy 1972.

<sup>118</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 I 1973 r. w sprawie podatków obrotowego i dochodowego (Dz. U. z 1973 r. Nr 2, poz. 17), cyt. w dalszej części pracy jako: Rozporządzenie 1973.

<sup>119</sup> Por. § 7, ust. 1 Rozporządzenia 1973.

<sup>120</sup> Por. § 7, ust. 2 Rozporządzenia 1973.

<sup>121</sup> Okólnik Ministerstwa Finansów z dnia 14 I 1976 r. w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym kościelnych jednostek organizacyjnych i zakonów NR PO. 1/76, cyt. w dalszej pracy jako Okólnik 1976. Podają za: *Państwowe prawo wyznaniowe Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej. Wybór tekstów źródłowych*, red. M. Fąka, Warszawa 1978, s. 276-284.

<sup>122</sup> Por. Wyjaśnienie 1959.1.

bie. To samo dotyczyło jednostek wymienionych w wykazach ustalonych przez wydziały do spraw wyznań właściwych urzędów wojewódzkich w porozumieniu z kuriami diecezjalnymi. W okólniku uznano, że nie wymienione kościelne jednostki organizacyjne i zakonne należało traktować jako jednostki wewnętrzne podmiotów podatkowych<sup>123</sup>.

Do dochodów wydatkowanych bezpośrednio na cele kultu religijnego, a więc spełniających warunki potrzebne do zwolnienia od podatku, Minister zaliczył – tak jak w powoływanym już wyjaśnieniu – wydatki na nabycie i utrzymanie przedmiotów używanych przy spełnianiu obrzędów religijnych oraz na utrzymanie w stanie zdatnym do użytku obiektów sakralnych<sup>124</sup>.

Nowością było natomiast uznanie, że wydatki na inwestycje budowlane (sakralne i inne), na budowę, przebudowę, odbudowę lub rozbudowę, a także adaptację budynków dla potrzeb kościelnych, wykonywane w ramach otrzymanych zezwoleń organów państwowych, miano traktować jako nie powodujące utraty warunków do zwolnienia od podatku dochodowego. Analogicznie traktowane były wydatki na wykonanie robót, które nie wymagały zezwoleń w myśl prawa budowlanego, np. niwelacja terenu. Jeżeli instytucja kościelna lub zakonna ponosząca takie wydatki utraciła warunki do zwolnienia od podatku z innych powodów, wówczas z dochodu podlegającego opodatkowaniu wyłączało się wydatki na budowę udokumentowane prawidłowymi dowodami<sup>125</sup>.

Kolejną nowością było uznanie, że dopełnieniem warunków do zwolnienia od podatku – poza przeznaczeniem dochodów na cele kultu religijnego – było przeznaczenie przez kościelne jednostki organizacyjne i zakony części dochodów na cele ogólnej użyteczności (np. na budowę szkół i internatów, Narodowy Fundusz Ochrony Zdrowia, Centrum Zdrowia Dziecka) oraz cele dobroczynne i opieki społecznej, jeżeli dochody te zostałyby przekazane instytucjom i organizacjom społecznym uprawnionym na podstawie obowiązujących przepisów lub statutów, a także na walkę z alkoholizmem, narkomanią, chuli-gaństwem.

Tak samo były traktowane kwoty przekazane na indywidualne wsparcie (zapomogi) dla osób fizycznych, jeżeli wydatkowanie odbywać się miało za wiedzą odpowiednich organów administracji państwowej.

Zwolnienie obejmowało również dochody wykorzystywane na utrzymanie domów księży emerytów, ujęte w odrębnych księgach prowadzonych dla tych

---

<sup>123</sup> Por. pkt 1 Okólnika 1976.

<sup>124</sup> Por. pkt 2 Okólnika 1976.

<sup>125</sup> Por. pkt 3 Okólnika 1976.

domów. W przypadku utraty przez diecezję (archidiecezję) warunków zwolnienia od podatków z innych powodów, sumy wydatkowane na ten cel należało wyłączyć z dochodu diecezji podlegającego opodatkowaniu.

Dochody osiągnięte w domach zakonnych korzystały ze zwolnienia o ile były przeznaczone na cele oświatowe, dobroczynne i opieki społecznej, jeżeli zakon realizował te cele w formie zakładu lub innej formie organizacyjnej za zgodą właściwego organu administracji państwowej i na podstawie obowiązujących w tym zakresie przepisów<sup>126</sup>.

Zwolnienie obejmowało również sumy przekazane przez Katolicki Uniwersytet Lubelski dla Towarzystwa Naukowego KUL.

Ważną zmianą było również rozszerzenie katalogu kosztów funkcjonowania kościelnych jednostek organizacyjnych i zakonów. Zaliczono do nich 6 grup wydatków.

Kosztami były wynagrodzenia wszystkich pracowników i składki na ich ubezpieczenia (ZUS).

W parafiach dotyczyły one wynagrodzenia pracowników kancelarii, służby kościelnej (organistów, zakrystianów, kościelnych), kierowników chóru, grabarzy, sprzątaczek i dozorców, a także wynagrodzenia pracowników w duszpasterstwie (rekolekcjonistów i spowiedników), misjonarzy oraz katechetów (duchownych i świeckich) tych punktów katechetycznych, których istnienie zgłoszono właściwym organom administracji państwowej.

W diecezjach (archidiecezjach) jako koszty traktowane były wynagrodzenia administratorów diecezji i duchowieństwa stanowiącego personel administracyjny kurii i innych jednostek organizacyjnych wchodzących w skład diecezji jako podmiotu podatkowego, wynagrodzenia pracowników nie będących osobami duchownymi zatrudnionych na podstawie umów o pracę w jednostkach diecezji.

W diecezjalnych seminariach duchownych do kosztów zaliczano wynagrodzenia (w gotówce i naturze) profesorów, wykładowców, pracowników administracyjnych (w tym również osób duchownych), oraz pracowników zatrudnionych w internatach i kuchniach dla alumnów.

W zakonach za koszty uznawano wynagrodzenie tych osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, które nie były członkami danego zakonu. Ponadto jako koszt funkcjonowania uznano fundusz dyspozycyjny przełożonego domu zakonnego w wysokości 1% ogólnych przychodów.

---

<sup>126</sup> Por. pkt 4 Okólnika 1976.

Drugą grupę kosztów stanowiły diety i koszty podróży proboszczów, wikariuszów i rektorów oraz członków domów zakonnych (do wysokości przysługującej pracownikom państwowym), wydatki na środki transportowe (samochody osobowe, ciężarowe) poniesione przez diecezje, seminaria i domy zakonne, oraz ciągniki i maszyny konieczne do budowy. Sprzedaż środków transportowych i maszyn traktowano jako przychód.

Trzecia grupa kosztów to wydatki biurowo-administracyjne niezbędne dla normalnej czynności biur i kancelarii parafialnych, diecezjalnych, seminariów i domów zakonnych, wydatki na zakup mebli, maszyn biurowych itp. dotyczące wszystkich podmiotów.

Czwartą grupę stanowiły wydatki na remonty budynków administracyjnych: parafii i diecezji, seminariów duchownych oraz zakonów, a także wydatki na remonty i konserwację wyposażenia i urządzeń.

Jako odrębną grupę kosztów traktowano wydatki lub opłaty z tytułu czynszów najmu, za światło, wodę, gaz, ogrzewanie, eksploatację środków transportu, ubezpieczenia komunikacyjne, ubezpieczenia od ognia budynków, bezpieczeństwo i higienę pracy, podatki terenowe, opłaty administracyjne, skarbowe, koszty druków i wydawnictw urzędowych itp.

Ostatnią grupą kosztów były kwoty przekazywane przez diecezje (archidiecezje) na pokrycie kosztów funkcjonowania parafii (jednostek kościelnych posiadających samodzielną administrację) oraz na utrzymanie Sekretariatu Przewodniczącego Konferencji Episkopatu Polski i Biura Sekretariatu Episkopatu, kwoty przekazywane przez domy zakonne na rzecz domów generalnych i prowincjonalnych<sup>127</sup>.

W okólniku wskazano, że nie należy orzekać utraty warunków do zwolnienia od podatku dochodowego przez diecezjalne seminaria duchowne z tytułu wydatków na utrzymanie alumnów do wysokości wpłat własnych alumnów lub ich rodziców oraz ponadto do wysokości po 1000 zł. miesięcznie na jednego alumna. Jeżeli wydatki na utrzymanie alumnów miałyby przekraczać tę wysokość, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegała ich nadwyżka. Zasadę tę należało stosować pod warunkiem prawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>128</sup>.

Nie należało także orzekać utraty warunków zwolnienia od podatku dochodowego przez domy zakonne z powodu ponoszenia przez nie wydatków na utrzymanie zakonu, jeżeli wydatki te zostały pokryte z trzech źródeł.

<sup>127</sup> Por. pkt 5 Okólnika 1976.

<sup>128</sup> Por. pkt 7 Okólnika 1976.

Jednym źródłem były wpłaty członków domu zakonnego do kasy zakonu pochodzących z zarobków uzyskiwanych przez zakonników:

– za pracę poza zakonem, w tym również w instytucjach kościelnych, lub z otrzymanych emerytur i rent,

– opodatkowanych podatkiem dochodowym gdy zakonnicy wykonywali funkcje proboszczów, wikariuszów, rektorów oraz innych duchownych, którzy zgłosili obowiązek podatkowy i płacili ten podatek,

– z wykonywania rzemiosła zgłoszonego do opodatkowania, w tym również w formie opłaty skarbowej,

– zatrudnionych w przedsiębiorstwach prowadzonych przez domy zakonne i opodatkowanych podatkiem obrotowym, stanowiącym koszty uzyskania przychodów tego przedsiębiorstwa.

Drugie źródło dotyczyło przychodów przedmiotowo wolnych od podatku dochodowego, np. przychody gospodarstw rolnych objętych podatkiem gruntowym, przychody w walutach zagranicznych lub dewizach przekazanych do kraju za pośrednictwem banku, nie podlegających przepisom o opodatkowaniu spadków i darowizn również w razie, gdy przychody te zostały podjęte w formie bonów Banku Polska Kasa Opieki lub towarów nabytych za te bony. Na równi z przychodami otrzymanymi w walutach zagranicznych lub dewizach traktowano przychody z ofiar złożonych w walutach obcych wymienionych następnie za pośrednictwem banku na walutę polską.

Trzecie źródło dochodów miało charakter zbiorczy, ale ograniczone było do kwoty 1000 zł miesięcznie na jednego członka domu zakonnego<sup>129</sup>.

W roku 1982 Minister Finansów wydał rozporządzenie, w którym wyjaśnił kilka następnych spornych dotychczas problemów<sup>130</sup>. Przede wszystkim ustalił on w nim listę jednostek organizacyjnych Kościoła. Uznał za takie diecezje i jednostki równorzędne (np. okręgi, kustodie), parafie i jednostki równorzędne (np. gminy wyznaniowe, zbory, kongregacje), jednostki organizacyjne nie wchodzące w skład parafii, i jednostki równorzędne posiadające samodzielną administrację (np. rektoraty), zakłady (szkoły) kształcenia duchownych (np. seminaria duchowne), domy zakonne, klasztory; domy prowincjalne i generalne<sup>131</sup>. Ponadto zakonne seminaria duchowne miano trakto-

---

<sup>129</sup> Por. pkt 8 Okólnika 1976.

<sup>130</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 X 1982 r. w sprawie zasad zwalniania kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatków obrotowego i dochodowego, Dz. U. z 1982 r. Nr 35, poz. 233, cyt. w dalszej części pracy jako: Rozporządzenie 1982.

<sup>131</sup> Por. § 1, ust. 2 Rozporządzenia 1982.

wać jako odrębne jednostki wyznaniowe, jeżeli nadrzędna zwierzchnia władza zakonna zawiadomiła właściwy organ podatkowy o tej odrębności<sup>132</sup>.

Zwolnienie od podatku dochodowego następowało pod warunkiem udowodnienia przez jednostki wyznaniowe okoliczności uzasadniających zwolnienie na podstawie prowadzonych ksiąg<sup>133</sup>. Jeśli nie było obowiązku prowadzenia ksiąg<sup>134</sup>, zwolnienie następowało na podstawie zeznania podatkowego i oświadczenia o wysokości przychodów i rozchodów<sup>135</sup>.

Zwolniono od podatków obrotowego i dochodowego przychody ze sprzedaży miesięcznika w języku polskim „L'Osservatore Romano”, przychody ze sprzedaży wydawnictw religijnych i dewocjonalii, którą prowadzono w obrębie obiektów sakralnych. Warunkiem zwolnienia było posiadanie zezwolenia na prowadzenie takiej działalności i przeznaczanie w całości uzyskanego dochodu na cele statutowe tych jednostek oraz udowodnienie tego księgami rachunkowymi<sup>136</sup>.

Określono także co uważa się za dochody przeznaczone bezpośrednio na cele statutowe jednostek wyznaniowych. Za takie uznano dochody przeznaczone na:

- spełnianie kultu religijnego oraz nabycie, wyposażenie i utrzymanie obiektów i przedmiotów służących temu kultowi.
- nabycie i budowę (odbudowę, przebudowę, rozbudowę lub adaptację) budynków lub innych nieruchomości na potrzeby wyznaniowe,
- kształcenie duchownych,
- akcję duszpasterską wśród Polonii zagranicznej i misje,
- cele naukowe, oświatowe, dobroczynne i opieki społecznej,
- cele prowadzonych lub nadzorowanych redakcji i wydawnictw,

<sup>132</sup> Por. § 1, ust. 3 Rozporządzenia 1982.

<sup>133</sup> Por. § 2 Rozporządzenia 1982.

<sup>134</sup> Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych nie dotyczył domów zakonnych i klasztorów, które nie posiadały kościołów i kaplic publicznych, a których dochody pochodziły wyłącznie: z wynagrodzeń zakonników za prace poza domem zakonnym oraz z otrzymywanych przez zakonników emerytur i rent, z przychodów lub dochodów zakonników, opodatkowanych podatkami od wynagrodzeń, obrotowym, dochodowym, gruntowym lub opłatą skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła albo zwolnionych od tych podatków (opłaty skarbowej), z prowadzonych przez domy zakonne gospodarstw rolnych opodatkowanych podatkiem gruntowym albo zwolnionych od tego podatku. Por. § 8, ust. 1 Rozporządzenia 1982.

<sup>135</sup> Por. § 18, ust. 1 Rozporządzenia 1982.

<sup>136</sup> Zwolnienie dotyczyło parafii, jednostek organizacyjnych nie wchodzących w skład parafii, np. rektoratów, domów zakonnych, klasztorów, domów prowincjalnych i generalnych. Por. § 3 Rozporządzenia 1982.

– utrzymanie zakonników, alumnów, emerytów oraz chorych i niezdolnych do pracy osób duchownych i ich rodzin,

– cele użyteczności społecznej, np. na Centrum Zdrowia Dziecka, Narodowy Fundusz Ochrony Zdrowia, walkę z alkoholizmem, narkomanią, chuligaństwem, indywidualne wsparcia i zapomogi dla osób fizycznych<sup>137</sup>.

Potwierdzono, że jeżeli jednostka wyznaniowa utraciła prawo do zwolnienia od podatku dochodowego, to dochody wydatkowane na nabycie i budowę budynków lub innych nieruchomości na potrzeby wyznaniowe oraz dochody wydatkowane na utrzymanie zakonników, alumnów, emerytów, chorych i niezdolnych do pracy osób duchownych i ich rodzin wyłączone były z dochodu podlegającego opodatkowaniu<sup>138</sup>.

Wprawdzie – podobnie jak we wcześniejszym okresie – nadal łatwo było utracić prawo do zwolnienia od podatku dochodowego poprzez przekazywanie części dochodu na różne cele, wyraźnie jednak określono na co można dochody przekazywać, nie tracąc prawa do zwolnienia. Nie powodowało zatem utraty prawa do zwolnienia przekazanie części dochodu przez diecezje i jednostki równorzędne oraz domy zakonne na rzecz ich władz zwierzchnich, zakładów kształcenia duchownych i Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, prowadzonych lub nadzorowanych szkół, internatów, przedszkoli, żłobków i zakładów opieki społecznej.

Również parafie i jednostki równorzędne mogły przekazywać część dochodu innym parafiom, diecezjom, domom zakonnym z tytułu misji i rekolekcji, zakładom kształcenia duchownych i Katolickiemu Uniwersytetowi Lubelskiemu, prowadzonym lub nadzorowanym szkołom, internatom, przedszkolom, żłobkom i zakładom opieki społecznej.

Przekazaną część dochodu wyłączało się z dochodu podlegającego opodatkowaniu i doliczało do przychodów jednostki otrzymującej<sup>139</sup>.

Potwierdzono także zakres dotyczący kosztów funkcjonowania jednostek wyznaniowych.

Po wydaniu analizowanego rozporządzenia aż do 1989 r. przepisy nie uległy zmianie. Przełom nastąpił dopiero w roku 1989 i w latach późniejszych.

---

<sup>137</sup> Por. § 4, ust. 1 Rozporządzenia 1982.

<sup>138</sup> Por. § 4, ust. 2 Rozporządzenia 1982.

<sup>139</sup> Por. § 5 Rozporządzenia 1982.

## IV. PODSUMOWANIE

Analizując rozwiązania prawne dotyczące opodatkowania kościelnych osób prawnych w latach 1945-1989 należy podkreślić, że zostały one zdominowane przez politykę. W zależności od koniunktury politycznej zmieniały się przepisy prawne, jak również stopień nacisku podatkowego na Kościół, którego jedną z form były instrumenty finansowe, w tym także podatek od osób prawnych. W ten jedynie sposób można wytłumaczyć, że w okresach ochłodzenia stosunków Państwo–Kościół brak było jakiegokolwiek dialogu dotyczącego kwestii finansowych, a podczas „odwilży” politycznej władze przychyliły się do propozycji Kościoła. Nie były one zresztą niczym nowym, a jedynie potwierdzeniem praw uzyskanych wcześniej. Świetnie ilustrują to wypowiedzi o utrzymaniu dobrych stosunków z Kościołem nie wychodzące nigdy poza sferę obietnic, wszelkie porozumienia zawierane w różnych latach, próby łagodzenia przepisów albo przynajmniej praktyki organów skarbowych do kościelnych jednostek organizacyjnych (zróżnicowane w kolejnych okresach), a od połowy lat siedemdziesiątych przyjęcie większości postulatów, które zaproponował Kościół, a które zgodne były za stanem przedwojennym.

Cechą panującego w latach 1945-1989 systemu była totalna kontrola. Kościół był w tym czasie jedyną niezależną instytucją, na istnienie której ówczesne władze państwowe z samej zasady nie mogły patrzeć przychylnie. Ze względu na zewnętrzną i wewnętrzną opinię publiczną państwo próbowało podporządkować sobie Kościół nie tyle w bezpośredniej konfrontacji (z wyjątkiem lat pięćdziesiątych), ile raczej w sposób zawołowany. Pod pretekstem sprawdzania dochodów duchownych próbowano kontrolować i nadzorować dochody Kościoła (wbrew obowiązującemu prawodawstwu). Nie wypracowano przez lata listy osób prawnych Kościoła. Związane to było z pozostawianiem sobie „otwartej furty” do różnych interpretacji finansowych.

Przez odpowiednie dekry i zarządzenia Kościół zobowiązany był do płacenia podatków i prowadzenia ksiąg finansowych tak, jak przedsiębiorstwa obliczone na zysk. Zresztą dekry i ustawy ujmowały kwestie ogólnie i dla wszystkich podmiotów. Niewiele więc wyjaśniały w sprawach związanych z opodatkowaniem Kościoła. Największy wpływ w tym zakresie miały więc rozporządzenia, zarządzenia, a bezkonkurencyjne okazały się okólniki i wyjaśnienia. Były one typowym przykładem prawa powielaczowego. To one decydowały o praktycznej realizacji dekretów, bardzo często zniekształcając ich literalną treść.

W całym badanym okresie zacieśniano pojęcie kultu religijnego, wprowadzano niejasne i wręcz groteskowe definicje celów naukowych, kulturalnych,

dobroczynnych, ogólnej użyteczności, odmawiano Kościołowi charakteru społecznego próbując wciągnąć go w tryby maszyny administracyjnej do tego stopnia, że bez zezwolenia odpowiednich organów nawet indywidualną pomoc ludziom biednym próbowano opodatkować. Bywały interpretacje zacieśniające przepisy dekretów, a nawet je wprost negujące. Już sam fakt wdawania się w polemiki z władzami Kościoła świadczy o tym, że autorzy przepisów nie byli przekonani o swojej słuszności. Po okresie burzliwej korespondencji Państwo–Kościół, Minister Skarbu, a następnie Minister Finansów formułowali kolejne interpretacje zbliżając swoje stanowisko do sugestii Kościoła. Najwyraźniej można to zaobserwować od połowy lat siedemdziesiątych, kiedy treść i interpretacja przepisów podatkowych coraz bardziej zaczęły przypominać rozwiązania sprzed II wojny światowej.

Reasumując, w całym omawianym okresie kontrowersje dotyczące opodatkowania kościelnych osób prawnych dotyczyły 4 kwestii.

P o p i e r w s z e katalogu podmiotów (podatników) mogących korzystać ze zwolnień podatkowych.

P o d r u g i e rodzaju wydatków traktowanych jako przeznaczonych na cele statutowe tych osób.

P o t r z e c i e rodzajów wydatków uznawanych za koszty funkcjonowania kościelnych osób prawnych i innych samodzielnie traktowanych podmiotów kościelnych.

P o c z w a r t e stopnia i trybu kontroli państwa nad działalnością Kościoła, jego majątkiem i dochodami. Znalazło to odzwierciedlenie zwłaszcza w kwestionowanym przez Kościół obowiązku prowadzenia dla władz państwowych ksiąg inwentarzowych, a także ksiąg rachunkowych nawet wówczas, gdy podmioty kościelne nie były objęte obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku obrotowego i dochodowego.

#### CONTROVERSIES OVER IMPOSING A TAX ON THE INCOMES OF CHURCH CORPORATE BODIES IN THE YEARS 1945-1989

#### S u m m a r y

The article is concerned with the problem of imposing a tax on the Roman-Catholic Church in the period between the end of World War II and the regulation of the State-Church relations in 1989. The subject of the paper is focused on some chosen controversial issues connected with the income tax from the Church corporate bodies:

f i r s t l y, with the catalogue of subjects (tax-payers) that may avail themselves of tax exemptions;

s e c o n d l y, with the kind of expenses treated as ones designed for the statutory aims of these bodies;

t h i r d l y, with the kind of expenses considered as costs of functioning of the Church corporate bodies and of other, separately treated Church subjects;

f o u r t h l y, with the level and mode of the state's control over the Church's work, its property and incomes. This was reflected especially in the duty to hold inventory books for the state authorities, duty that was questioned by the Church; also in the duty to hold accountant books, even when Church subjects did not have the tax duty as far as the turnover and income tax were concerned.

The author presents such a way of treating the income problems within the discussed range that resulted not so much from the holding decrees or tax laws, as from interpretation of generally used regulations with respect to the Church.

*Translated by Tadeusz Karłowicz*