

# Helena Pietrzak

---

## Podatek dochodowy od kościelnych osób prawnych w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej

---

Prawo Kanoniczne : kwartalnik prawnohistoryczny 47/1-2, 201-240

---

2004

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

HELENA PIETRZAK

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie

## **PODATEK DOCHODOWY OD KOŚCIELNYCH OSÓB PRAWNYCH W POLSKIEJ RZECZYPOSPOLITEJ LUDOWEJ**

Treść: Wstęp. – 1. Status prawny kościelnych osób prawnych 2. Podatek dochodowy 2.1. Podstawa opodatkowania 2.2. Księgi rachunkowe 2.3. Księgi inwentarzowe 3. Zaliczki i przedpłaty na podatek dochodowy. – Wnioski końcowe.

### **Wstęp**

Powojenne państwo polskie – mocą ustawy zasadniczej z 22.07.1952 r. – przybrało oficjalną nazwę Polska Rzeczpospolita Ludowa. Konstytucyjna zasada rozdziału państwa od Kościoła odnosiła się w praktyce do supremacji ustawodawstwa państwowego nad wszelkimi prawami w każdej dziedzinie życia publicznego.

Tęgo rodzaju formy dominacji skierowane były w całym okresie PRL, a więc aż do 1989 r., także wobec polityki podatkowej Kościoła, którą wytyczały dwie główne przesłanki. Pierwsza to oficjalnie głoszona i akceptowana ideologia marksizmu-leninizmu, drugą tworzyły zmieniające się przyczyny i względy polityczne. Decydowały one o rozwiązaniach normatywnych, zarówno Konstytucji, jak i ustaw zwykłych. Te zaś ustalały ramy i dyrektywy szczegółowe, określające postępowanie władz państwowych wobec Kościoła. Odnosiły się do represyjnej polityki podatkowej i tym samym przesładowania Kościoła, którego szczególne natężenie miało miejsce pod koniec lat 50-tych. Natomiast lata od 1952 do 1957 r. można traktować jako przygotowanie do stosowanych później rozwiązań pozaustawowych wobec Kościoła. Był to okres stopniowej nowelizacji ustawodawstwa podatkowego, cechujący się powolnym odchodzeniem od założeń niemającego już mocy prawnej konkordatu, zawężeniem np. pojęcia kultu religijnego dla potrzeb restrykcji podatko-

wych stosowanych wobec Kościoła rzymskokatolickiego czy też ograniczeniem zwolnień od podatków (w tym także omawianego podatku dochodowego). Lata 1957-1958 to z kolei okres liberalnego traktowania Kościoła na równi z instytucjami społecznymi w zakresie przysługujących im przywilejów. Od 1959 r. nastąpił okres konsekwentnego przestrzegania przepisów podatkowych o charakterze represyjnym. Kolejne akty prawne, a także liczne zarządzenia pozaustawowe (typu: okólniki, wytyczne czy wyjaśnienia), wydawane w całym okresie PRL, zmierzały do jak najszerzego poddania majątku i działalności Kościoła kontroli urzędów państwowych, które utrudniały prowadzenie funkcji duszpasterskich. Temu celowi służyło np. traktowanie Kościoła jako przedsiębiorstwa zobowiązanego do płacenia podatków, do prowadzenia ksiąg finansowych (odnośnie podatku dochodowego: księgi rachunkowej i inwentarzowej) i do podlegania zarządzeniom fiskalnym, *nota bene* dużo surowszym niż w przypadku organizacji świeckich. Taki sposób postępowania organów finansowych doprowadził w początkach lat 70-tych do gwałtownego narastania zaległości finansowych kościelnych osób prawnych. W konsekwencji podatek dochodowy przestał spełniać wyznaczoną mu rolę. Doprowadziło to w efekcie (w latach 1972-89) do kompleksowego uregulowania zagadnienia opodatkowania kościelnych osób prawnych podatkiem dochodowym uwzględniając interpretację pojęć, właściwą dla tej grupy (czyli pojęcia celów statutowych, działalności w zakresie kultu religijnego, duszpasterstwa czy dobroczynności).

### 1. Status prawny kościelnych osób prawnych

W wyniku zerwania Konkordatu z 1925 r. uchwałą z dnia 12.09.1945 r. podjętą przez rząd w systemie polskiego prawa okresu PRL, brak było jasnej regulacji sytuacji prawnej Kościoła katolickiego w Polsce, jak również rozstrzygnięcia kwestii, jakie kościelne jednostki organizacyjne należało traktować jako osoby prawne w obrocie prawnym<sup>1</sup>.

Uchwalona dnia 22.07.1952 r. Konstytucja PRL na mocy postanowień art. 70 ust. 2 stwierdziła rozdział Kościoła od państwa<sup>2</sup> i da-

<sup>1</sup> Por. J. Krukowski, *Kościół i Państwo*, Lublin 1993, s. 228 i n.

<sup>2</sup> „Kościół jest oddzielony od Państwa. Zasady stosunku Państwa do Kościoła oraz sytuację prawną i majątkową związków wyznaniowych określają ustawy”. /Por. art. 70 ust. 2/.

ła ustawodawstwu pełną swobodę w określaniu zarówno zasad tego stosunku, jak i sytuacji prawnej i majątkowej. Zapewniła jednak Kościołowi swobodę wypełniania funkcji religijnych, a obywatelom wolność sumienia i wyznania<sup>3</sup>.

Formalnie nieuznawana więc przez państwo osobowość prawna Kościoła<sup>4</sup> przyczyniła się jednocześnie w całym okresie PRL do wielu posunięć represyjnych wobec Kościoła. Z tego też względu szczególnie w polityce podatkowej istniała w tej materii daleko idąca elastyczność i arbitralność<sup>5</sup>. Władze państwowe poprzez akty prawne i stosowaną praktykę dość wymijająco traktowały określenie „kościelna osoba prawna”, zastępując je innymi wyrażeniami, wykorzystywanymi na użytek opodatkowania Kościoła, typu „kościelne jednostki organizacyjne”, „kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne” czy też „organizacje i stowarzyszenia niebędące organizacjami społecznymi” itp. W konsekwencji na przestrzeni okresu PRL, termin „kościelne osoby prawne” za pośrednictwem konkretnych aktów prawnych, czy stosownych wytycznych władz PRL, mieścił coraz większą gamę kościelnych jednostek organizacyjnych<sup>6</sup>.

W tym też kontekście należy zauważyć, że już pod koniec 1956 r. Komisja Wspólna dla spraw stosunków między państwem a Kościo-

---

<sup>3</sup> Por. Art. 70 ust. 1. Szerzej na ten temat por. K. Lutyński, *Rozdział Kościoła od państwa w Polsce Ludowej*, „Chrześcijanin w Świecie” 196/1994/ nr 4, s. 74-88; J. Myszor, *Sowiecki model rozdziału państwa od Kościoła*, „Chrześcijanin w Świecie” 196/1994/7 nr 4, s. 43-53.

<sup>4</sup> Jednakże w sprawozdaniach czy też notatkach Ministerstwa Finansów bądź Urzędu ds. Wyznań padały bezpośrednio sformułowania typu: „oprócz parafii i diecezji uznać, że osobowość prawną posiadają także seminaria duchowne”. /Por. *Notatka z konferencji u Sekretarza KC PZPR z udziałem Ministra Finansów i Dyrektora Departamentu Podatków i Oplat*, Archiwum Akt Nowych (dalej jako AAN) 1587/RK/125/490, k. 129/. Choć powyższego sformułowania zewnętrznie używano jedynie w celach podatkowych, to jednak faktem jest, że niestosowanie go w praktyce pozapodatkowej było świadomym posunięciem władz państwowych wynikającym z założeń prowadzonej polityki wobec Kościoła w okresie PRL.

<sup>5</sup> Szerzej na ten temat por. W. Łączkowski, *Polityka finansowa PRL*, Poznań 1974; J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa 1977.

<sup>6</sup> Na przestrzeni całego PRL w poszczególnych aktach prawnych i stosowanych rozwiązaniach pozaustawowych, dotyczących kwestii opodatkowania, władze państwowe wyczerpały całą gamę jednostek kościelnych i zakonnych, bez uznania ich osobowości prawnej, lecz z uznaniem podmiotowości podatkowej. Miało to na celu zapobiec ewentualnemu rozdzieleniu podmiotów podatkowych, których niejasna sytuacja prawna mogłaby się przyczynić do uchylania od podatków. /Por. *Wnioski w sprawie polityki wyznaniowej Państwa wobec Kościoła i kleru*, AAN 1587/RK/125/507, k. 225/.

łem ustaliła, że w sprawach podatkowych Kościoł będzie traktowany na równi z organizacjami społecznymi. W związku z tym, dnia 26.01.1957 r. Ministerstwo Finansów, Zarząd Podatków i Opłat, wydało zarządzenie *w sprawie opodatkowania kościelnych osób prawnych i osób duchownych wyznania rzymskokatolickiego i innych wyznań i związków*<sup>7</sup>, którym zapowiedziało zmianę przepisów. Jednocześnie Ministerstwo Finansów wymieniło, dla potrzeb podatkowych, następujące kościelne osoby prawne: kuria biskupia (biura), seminaria duchowne (wyższe i niższe), kościoły parafialne (biura, salki parafialne, biblioteki, archiwa, muzea, poczekalnie parafialne itd.), domy klasztorne, zgromadzenia i kongregacje zakonne<sup>8</sup>.

Zasady tego zarządzenia były respektowane tylko przez dwa lata (1957-1958)<sup>9</sup>. Nadal więc była nieuregulowana sytuacja prawna Kościoła, brak statutu i wykładni precyzującej cele statutowe<sup>10</sup>.

Niestety, już na początku 1959 r. na skutek opinii Urzędu ds. Wyznań, że „kościelne osoby prawne nie powinny być traktowane podatkowo na równi z organizacjami społecznymi”<sup>11</sup>, w porozumieniu z tym urzędem, Ministerstwo Finansów wydało nowe okólniki i wytyczne, w których odstąpiono od zasad przyjętych dla lat 1957-1958. Co więcej, te rozwiązania pozaustawowe na nowo sprecyzowały pojęcie jednostek kościelnych jako podmiotów podatkowych<sup>12</sup>.

Tak więc, zgodnie z wytycznymi Ministerstwa Finansów z dnia 10.08.1959 r. *w związku z wątpliwościami nasuwającymi się przy opodatkowaniu osób prawnych kościelnych i zakonnych*<sup>13</sup>, podmiotami podatkowymi przy opodatkowaniu kościelnych i zakonnych osób prawnych były w odniesieniu do kościelnych osób prawnych: para-

<sup>7</sup> Por. *Zarządzenie*, AAN 1587/RK/125/491, k. 108-110.

<sup>8</sup> Por. *Tamże*, k. 108.

<sup>9</sup> W materiałach źródłowych tego okresu zauważa się liczne polemiki odnośnie osobowości prawnej Kościoła. Twierdzono m.in., że kościelną osobą prawną powinien być nie jakiś abstrakcyjny podmiot lub rzecz (typu kościół parafialny, salka parafialna), ale jednostka terytorialno-personalna, która będzie stanowić skupisko wiernych (np. parafie, diecezje). Odwoływano się więc do ustawodawstwa krajów kapitalistycznych, które uznawały osobowość prawną gminy wyznaniowej (np. Francja, RFN) oraz ustawodawstwa radzieckiego i krajów demokracji ludowej (Rumunia, Bułgaria, NRD).

<sup>10</sup> *Notatka odnośnie do problemu polityki podatkowej Państwa wobec Kościoła i kleru*, AAN 1587/RK/125/507, k. 232.

<sup>11</sup> *Informacja w sprawie opodatkowania kościelnych i zakonnych osób prawnych oraz osób duchownych wyznania rzymskokatolickiego*, AAN 1587/RK/125/491, k. 35.

<sup>12</sup> Por. *Tamże*, k. 36.

<sup>13</sup> *Wytyczne Ministerstwa Finansów*, AAN 1587/RK/125/491, k. 80-88.

fie, diecezje i diecezjalne seminaria duchowne, a w odniesieniu do zakonów: zgromadzenia zakonne, kurie prowincjalne, domy zakon-  
ne (klasztory)<sup>14</sup>.

Wylczenie powyższych podmiotów miało na celu zapobiegnięciu ewentualnemu rozdrobnieniu podmiotów podatkowych dla zmniejszenia kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu i dla wydatnego obniżenia skali podatkowej<sup>15</sup>.

Wypada również zaznaczyć, że w przedmiocie osobowości prawnej jednostek organizacyjnych Kościoła rzymskokatolickiego nawet Sąd Najwyższy orzekł, że podmiotami podatkowymi są parafie, diecezje i diecezjalne seminaria duchowne. Z treści uzasadnienia należało wnioskować, że w ocenie Sądu Najwyższego nie były to wszystkie jednostki organizacyjne Kościoła, które mogły mieć osobowość prawną. Orzeczenie Sądu Najwyższego zapadło w sprawie egzekucji podatkowej, a wobec braku norm regulujących osobowość prawną kościelnych jednostek organizacyjnych Kościoła rzymskokatolickiego, Sąd Najwyższy powołał się w drodze analogii na wytyczne Ministerstwa Finansów z dnia 10.08.1959 r.<sup>16</sup> oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20.02.1962 r. w *sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne*,<sup>17</sup> które uznawały parafie, diecezje, seminaria za kościelne osoby prawne, będące podmiotami podatkowymi.

Trudność z pojęciem kościelnej osoby prawnej pochodziła głównie stąd, że konstrukcja osoby prawnej w ustawodawstwie i w praktyce sądowej wykazywała elastyczność<sup>18</sup>.

Kodeks cywilny wymieniał kategorie osób prawnych<sup>19</sup> i uzależniał uzyskanie osobowości prawnej od wpisów do właściwych rejestrów<sup>20</sup>. Z kolei w art. 35 k. c. prawodawca stanowił, że organizację

<sup>14</sup> Por. Tamże, k. 80.

<sup>15</sup> *Wnioski w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 225.

<sup>16</sup> *Wytyczne Ministerstwa Finansów*, AAN 1587/RK/125/491, k. 80.

<sup>17</sup> Dz. U. z 1962 r., Nr 18, poz. 77.

<sup>18</sup> Z kolei w praktyce obrotu uspołecznionego kościelne osoby prawne podlegały w tym względzie ustawodawstwu, które obejmowało gospodarkę nieuspołecznioną. /Por. *Sentencja wyroku w sprawie zapłaty odszkodowania przez Kurię Biskupią w Gorzowie Wielkopolskim*, AAN 1587/RK/125/511, k. 433/.

<sup>19</sup> Zgodnie z art. 33 k. c. „Osobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną”.

<sup>20</sup> „Jednostka organizacyjna uzyskuje osobowość prawną z chwilą jej wpisu do właściwego rejestru, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej”. /Por. art. 37 k. c./.

i ustrój osób prawnych określają właściwe przepisy, ale ponadto zbudował doktrynę rozróżniającą zdolność prawną i osobowość prawną, wprowadzając do systemu ówczesnego prawa podmioty niebędące ani osobami fizycznymi, ani prawnymi<sup>21</sup>.

Nawiązując do wyjaśnienia Ministra Finansów z dnia 25.02.1959 r. *w sprawie postępowania wymiarowego co do duchownych osób prawnych i osób duchownych*<sup>22</sup> i wytycznych z dnia 10.08.1959 r.<sup>23</sup>, Ministerstwo Finansów poprzez wyjaśnienie z dnia 28.10.1960 r. *w sprawie opodatkowania kościelnych osób prawnych i zakonów oraz osób duchownych*<sup>24</sup>, w pkt 2 postanowiło, że „w przypadkach, gdy parafia prowadzona była przez dom zakonny, podmiotami podatkowymi były jako odrębne osoby prawne: parafia i dom zakonny”<sup>25</sup>.

Natomiast w okólniku Ministerstwa Finansów z dnia 14.01.1976 r. *w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym kościelnych jednostek organizacyjnych i zakonów*<sup>26</sup> ustalono, że podmiotami podatkowymi przy opodatkowaniu kościelnych jednostek organizacyjnych i zakonów były<sup>27</sup>: parafie, diecezje (archidiecezje) i diecezjalne seminaria duchowne, jednostki kościelne posiadające w dniu 01.12.1975 r. samodzielną administrację<sup>28</sup> oraz domy zakonne, klasztory, domy prowincjalne i generalne<sup>29</sup>. Pozostałe kościelne jednostki organizacyjne należało traktować jako jednostki wewnętrzne podmiotów podatkowych, np. kościoły filialne jako jednostki organizacyjne parafii<sup>30</sup>.

Zaś ustawa z dnia 19.12.1980 r. *o zobowiązaniach podatkowych*<sup>31</sup> określiła w art. 1 ust. 1 pkt 3, że „osobami prawnymi, niebędącymi

<sup>21</sup> Por. art. 64 k. c.

<sup>22</sup> *Wyjaśnienie*, AAN 1587/RK/125/491, k. 97-103.

<sup>23</sup> *Wytyczne Ministerstwa Finansów*, AAN 1587/RK/125/491, k. 80-88.

<sup>24</sup> *Wyjaśnienie Ministerstwa Finansów*, AAN 1587/RK/125/491, k. 66-68.

<sup>25</sup> Por. Tamże, k. 66.

<sup>26</sup> *Okólnik*, AAN 1587/RK/125/502, k. n. pag.

<sup>27</sup> Zgodnie z pkt 1 okólnika, AAN 1587/RK/125/502, k. n. pag.

<sup>28</sup> Wykaz tych jednostek miał ustalić wydział ds. wyznań właściwego urzędu wojewódzkiego w porozumieniu z kurią diecezjalną.

<sup>29</sup> Zdaniem Urzędu ds. Wyznań nadanie jednostkom kościelnym charakteru oddzielnych podmiotów podatkowych wynikało ze stosowanej w postępowaniu podatkowym zasady, że każdy, kto osiąga dochody podlegające opodatkowaniu, powinien być podmiotem podatkowy, nawet jeśli dochody te uzyskał bez zgody lub zezwolenia organów państwowych, przewidzianego przepisami szczególnymi. /Por. *Pismo Urzędu ds. Wyznań do wszystkich Urzędów Wojewódzkich Wydział ds. Wyznań*, AAN 1587/RK/125/502, k. 276/.

<sup>30</sup> *Notatka w sprawie okólnika z dnia 14.01.1976 r. odnośnie do stosowania niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego*, AAN 1587/RK/138/50, k. 68.

<sup>31</sup> Dz. U. z 1980 r., Nr 27, poz. 111; zm. Dz. U. z 1982 r, Nr 45, poz. 289.

jednostkami gospodarki uspołecznionej, były organizacje i stowarzyszenia niebędące organizacjami społecznymi, jak kościelne jednostki organizacyjne i zakony”.

Godnym uwagi jest również fakt, że Minister Finansów na podstawie rozporządzenia z dnia 19.10.1982 r. w sprawie zasad zwalniania kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatków obrotowego i dochodowego<sup>32</sup> w § 1 ust. 2 taksatywnie wymienił jednostki organizacyjne kościołów i związków wyznaniowych, określając je jednocześnie mianem „jednostek wyznaniowych”, a więc: diecezje i jednostki równorzędne (np. okręgi, kustodie), parafie i jednostki równorzędne (np. gminy wyznaniowe, kongregacje), jednostki organizacyjne niewchodzące w skład parafii i jednostki równorzędne posiadające samodzielną administrację (np. rektoraty), zakłady (szkoły) kształcenia duchownych (np. seminaria duchowne), z zastrzeżeniem wynikającym z ust. 3, domy zakonne, klasztory, domy prowincjalne i generalne. Seminaria duchowne zakonne, zgodnie z § 1 ust. 3, Minister Finansów potraktował jako odrębne jednostki wyznaniowe, jeżeli nadrzędna zwierzchnia władza zakonna zawiadomiła właściwy organ podatkowy o tej odrębności<sup>33</sup>.

W świetle powyższych stwierdzeń, należy skonstatować, co jest istotne dla tematu opracowania, że powyższy ewidentny brak jasnej regulacji sytuacji prawnej Kościoła, a więc i kościelnych osób prawnych, został usunięty ustawą z dnia 17.05.1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej<sup>34</sup>. W ustawie tej zamieszczony został katalog kościelnych osób prawnych oraz sposoby uznania ich osobowości prawnej przez państwo<sup>35</sup>. Nie ma jednak w jej tekście wyraźnej wypowiedzi co do posiadania przez Kościół osobowości publicznoprawnej. Z drugiej jednak strony trzeba zauważyć, że w ustawie tej zostało zamieszczone, że Kościół posiada autonomię, czyli możliwość rządzenia się własnym prawem oraz niezależność w wykonywaniu swoich funkcji. Są to więc w pewnej mierze atrybuty osobowości publicznoprawnej.

---

<sup>32</sup> Dz. U. z 1982 r., Nr 35, poz. 233.

<sup>33</sup> Szerzej por. R. Sobański, *Kościół jako podmiot prawa*, Warszawa 1983.

<sup>34</sup> Dz. U. z 1989 r., Nr 29, poz. 154.

<sup>35</sup> Charakterystycznym elementem tej nowej regulacji było wyróżnienie czterech sposobów uznania osobowości prawnej (uznanie ustawowe, uznanie na mocy potwierdzenia powiadomienia, uznanie na mocy rozporządzenia centralnych organów administracji państwowej, uznanie na mocy rejestracji sądowej).



Co więcej, ustawa przyjęła zasadę informowania organów administracji państwowej o istniejących i nowo powstających kościelnych osobach prawnych. Wyodrębniła więc, zależnie od struktur organizacyjnych, osoby prawne o zasięgu ogólnokrajowym<sup>36</sup>, ponadto terytorialne<sup>37</sup>, personalne<sup>38</sup> i uczelnie<sup>39</sup>.

Tak więc status prawny kościelnych osób prawnych określony w tej ustawie umożliwił im kwestię występowania w obrocie cywilnoprawnym pod własną formą organizacyjną<sup>40</sup>.

## 2. Podatek dochodowy

Wśród wielu podatków nakładanych na kościelne osoby prawne należy wymienić podatek dochodowy, który należał do grupy podatków bezpośrednich, tzn. takich, których skutków finansowych nie można przerzucać na inny podmiot opodatkowania<sup>41</sup>. Tym niemniej wysokość obciążenia podatkowego była dostosowywana do sytuacji konkretnego podmiotu podatkowego<sup>42</sup>. Dostosowanie to

---

<sup>36</sup> Osobą prawną o zasięgu krajowym jest Konferencja Episkopatu Polski, a jej organami: 1) Prezydium Konferencji Episkopatu Polski, 2) Rada Główna Konferencji Episkopatu Polski, 3) Sekretariat Konferencji Episkopatu Polski.

<sup>37</sup> Osobami prawnymi są następujące terytorialne jednostki organizacyjne: 1) metropolie, 2) archidiecezje, 3) diecezje, 4) administratury apostołskie, 5) parafie.

<sup>38</sup> Osobami prawnymi są następujące personalne jednostki organizacyjne: 1) Ordynariat Polowy, 2) kapituły, 3) parafie personalne, 4) Konferencja Wyższych Przełożonych Zakonnych Męskich, 5) Konferencja Wyższych Przełożonych Zakonnych Żeńskich, 6) instytuty życia konsekrowanego oraz stowarzyszenia życia apostołskiego, zwane „zakonami”, 7) prowincje zakonów, 8) opactwa, klasztory niezależne, domy zakonne, 9) wyższe i niższe seminaria duchowne diecezjalne, 10) wyższe i niższe seminaria duchowne zakonne, jeżeli w myśl przepisów danego zakonu mają charakter samoistny.

Osobami prawnymi są ponadto: 1) kościoły rektoralne, 2) Caritas Polska, 3) Caritas diecezji, 4) Papieskie Dzieła Misyjne.

<sup>39</sup> Wśród uczelni posiadających osobowość prawną ustawa wymienia: 1) Katolicki Uniwersytet Lubelski, 2) Papieską Akademię Teologiczną w Krakowie, 3) Papieski Wydział Teologiczny w Poznaniu, 4) Papieski Wydział Teologiczny we Wrocławiu, 5) Papieski Wydział Teologiczny w Warszawie, 6) Wydział Filozoficzny Towarzystwa Jezusowego w Krakowie, 7) kościelne instytuty naukowe i dydaktyczno-naukowe kanonicznie erygowane.

<sup>40</sup> Szerzej na ten temat por. M. Pietrzak, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 1999, s. 292-295.

<sup>41</sup> Podatek dochodowy przed okresem PRL przeszedł stopniową ewolucję (dotyczy to dekretów: z 1946, z 1948 i 1950 r.). W fazie początkowej stanowił podatek wspólny zarówno dla gospodarki uspołecznionej jak i nieuspołecznionej. Jednakże już w 1951 r. podatek ten obciążał wyłącznie gospodarkę nieuspołecznioną. /Por. J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998, s. 213/.

<sup>42</sup> Szerzej por. *Pismo Ministerstwa Finansów do Urzędu ds. Wyznań w sprawie wyjaśnienia niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego*, AAN 1587/II/18/1203, k. 3-5.

następowało m.in. poprzez specjalne systemy opodatkowania, ulgi i zwolnienia podatkowe oraz progresywną skalę podatkową<sup>43</sup>.

W pierwszych latach PRL o podatku dochodowym stanowił dekret z dnia 26.10.1950 r. *o podatku dochodowym*<sup>44</sup>, który w myśl art. 2 ust. 2 zwalniał warunkowo od tego podatku kościelne osoby prawne, jeżeli dokonały wydatku na koszty funkcjonowania, a nadwyżkę zużyły na cele statutowe<sup>45</sup>.

Tymczasem pod koniec 1956 r. Komisja Wspólna dla spraw uregulowania stosunków między państwem i Kościołem ustaliła, że w sprawach podatkowych kościoły będą traktowane na równi z organizacjami społecznymi. W związku z tym dnia 26.01.1957 r. Ministerstwo Finansów wydało dla aparatu podatkowego zarządzenie *w sprawie opodatkowania kościelnych osób prawnych i osób duchownych wyznania rzymskokatolickiego i innych wyznań i związków*<sup>46</sup>, zapowiadając równocześnie zmianę wielu przepisów i wprowadzając kilka głównych zasad. Mianowicie za wydatki na cele kultu religijnego uznano wydatki na utrzymanie seminariów duchownych oraz domów przygotowawczych (nowicjatów). Ponadto dla umożliwienia kontroli rodzaju wydatków i ich przeznaczenia zapowiedziano wprowadzenie obowiązku prowadzenia przez instytucje kościelne i zakonne ksiąg rachunkowych. Co więcej, kościelne osoby prawne, pod względem obowiązków wynikających z przepisów postępowania podatkowego oraz składania zeznań, postanowiono traktować

---

<sup>43</sup> Szerzej por. W. Lotz, *Finanzwissenschaft*, Tübingen 1931, s. 505; B. Földes, *Finanzwissenschaft*, Jena 1920, s. 427.

<sup>44</sup> Dz. U. z 1950 r., Nr 49, poz. 450; zm. Dz. U. z 1952 r., Nr 12, poz. 71; Dz. U. z 1953 r., Nr 23, poz. 91; zm. Dz. U. z 1956 r., Nr 55, poz. 251; zm. Dz. U. z 1957 r., Nr 7, poz. 26; zm. Dz. U. z 1958 r., Nr 45, poz. 223.

<sup>45</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 2 „w poszczególnym roku podatkowym wolne są od podatku dochodowego osoby prawne oraz stowarzyszenia nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli zgodnie ze statutem obróciły w całości w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym wszystkie osiągnięte w roku podatkowym dochody bezpośrednio na cele ogólnej użyteczności, naukowe, oświatowe, kulturalne, sportowe, kultu religijnego, dobroczynne i opieki społecznej. Za dochód w rozumieniu zdania poprzedzającego uważa się sumę wszystkich przychodów po potrąceniu kosztów funkcjonowania osoby prawnej lub stowarzyszenia nieposiadającego osobowości prawnej wydatków związanych z posiadanymi już źródłami przychodów oraz wydatków na doraźnie urządzone imprezy przewidziane statutem. Wymienione w zdaniu pierwszym osoby i stowarzyszenia podlegają jednak obowiązkowi podatkowemu od dochodu ze źródeł przychodów, które podlegają podatkowi obrotowemu i nie są od tego podatku zwolnione”.

<sup>46</sup> *Zarządzenie Ministerstwa Finansów Zarząd Podatków i Opłat*, AAN 1587/RK/125/491, k. 108-110.

na równi ze świeckimi osobami prawnymi wymienionymi w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 01.07.1958 r. *o zmianie dekretu o podatku dochodowym*<sup>47</sup>.

W zakresie podatku dochodowego zasady okólnika nie wniosły praktycznie większych zmian. Jedną z przyczyn tego stanu było nieuregulowanie sytuacji prawnej Kościoła, brak określenia, co należy uważać za jego statut i brak wykładni precyzującej cele statutowe. To wszystko uniemożliwiało organom finansowym praktyczne stosowanie przepisów dekretu *o podatku dochodowym*<sup>48</sup>.

W sumie w okresie do roku 1958 włącznie, poza nielicznymi przypadkami, warunki zwolnienia od podatku dochodowego nie były przez aparat podatkowy egzekwowane i wniosków podatkowych nie wyciągano<sup>49</sup>.

Niestety, już na początku 1959 r., na skutek opinii Urzędu ds. Wyznań, Ministerstwo Finansów rozstrzygnęło, że instytucje kościelne nie powinny być traktowane pod względem podatkowym na równi z organizacjami społecznymi<sup>50</sup>. Równocześnie wydało ono szereg okólników i wyjaśnień, w których podało urzędową, zawężoną interpretację pojęcia wydatków na cele kultu religijnego. Mia nowicie w okólnikach Ministerstwa Finansów z dnia 25.02.1959 r. *w sprawie wykładni niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego*<sup>51</sup> oraz w wyjaśnieniu Ministra Finansów *w sprawie postępowania wymiarowego co do duchownych osób prawnych i osób duchownych* postanowiono, że „za wydatki takie można uznawać wydatki związane ściśle i bezpośrednio z kultem religijnym (nabycie

---

<sup>47</sup> Dz. U. z 1957 r., Nr 45, poz. 223.

<sup>48</sup> Por. *Informacja w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/491, k. 35.

<sup>49</sup> Zasada ta została utrzymana w późniejszych nowelach – *obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 21.01.1957 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu dekretu z dnia 26.10.1950 r. o podatku dochodowym* /Dz. U. z 1957 r., Nr 7, poz. 26; Dz. U. z 1958 r., Nr 45, poz. 229/. Szerzej por. M. Weralski, *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Warszawa 1960.

<sup>50</sup> Zdaniem Urzędu ds. Wyznań Kościół nie mógł być traktowany na równi z organizacjami społecznymi, ponieważ nie spełniał obowiązujących ustawowych warunków zwolnienia od podatków. Czyli ewentualne zrównanie postawiłoby Kościół w sytuacji lepszej niż organizacje społeczne. /Por. *Notatka w sprawie postulatów Episkopatu, dotyczących opodatkowania kościelnych osób prawnych i zakonów oraz osób duchownych*, AAN 1587/RK/125/490, k. 106/.

<sup>51</sup> Por. *Okólnik Nr PO 5/59*, AAN 1587/RK/125/491, k. 95-96; oraz *okólnik w sprawie wykładni niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego Nr PO 7/59*, Dz. Urz. Min. Fin. z 1959 r., Nr 4, poz. 9.

lub utrzymanie naczyń, przedmiotów i szat liturgicznych oraz na utrzymanie w stanie zdatnym do użytku kościołów)<sup>52</sup>. Nie uznano natomiast za poniesione na cele kultu religijnego, dochodów przeznaczonych na utrzymanie seminariów duchownych i domów przygotowawczych, na utrzymanie osób duchownych, zakonnych i służby oraz na budowę, odbudowę i rozbudowę budynków kościelnych, a także na adaptację budynków na cele sakralne.

Wyłączono natomiast spod opodatkowania wydatki na konserwację zabytków. Wyjaśniono także pojęcie celów statutowych, na które obracanie dochodów przez instytucje kościelne i zakonne uważać należy za dopełnienie warunków zwolnienia od podatku dochodowego. W szczególności poza celami kultu religijnego, Ministerstwo Finansów uznało za takie cele również ponoszenie wydatków na cele ogólnej użyteczności oraz na cele dobroczynne i opieki społecznej, jeżeli działalność ta była wykonywana w sposób zorganizowany i na podstawie obowiązujących przepisów państwowych, a w zakonach również na cele oświatowe przy zaistnieniu także wspomnianego warunku. Uznano również, że za wydatki na cele dobroczynne nie mogą być natomiast uważane wydatki na wsparcie dla indywidualnych osób (zapomogi) ponoszone w sposób nieskoordynowany z państwową działalnością opieki i pomocy społecznej<sup>53</sup>. Wyjaśniono pojęcie kosztów funkcjonowania poszczególnych instytucji kościelnych, zasady wymiaru podatku, stosowania ulg podatkowych<sup>54</sup>.

Tak więc dopiero w połowie roku 1959 rozpoczęło się na szeroką skalę opodatkowanie kościelnych osób prawnych podatkiem dochodowym<sup>55</sup>.

Równocześnie w myśl przepisów rozporządzenia z dnia 24.03.1959 r. w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych przez kościoły i inne związki wyznaniowe<sup>56</sup>, Minister Finansów nałożył na instytucje kościelne i zakonne obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, ujmujących wszystkie ich przychody i wydatki. Z dniem 20.02.1962 r. tenże minister wydał nowe przepisy w sprawie prowadzenia ksiąg rachunko-

<sup>52</sup> Wyjaśnienie Ministra Finansów z 25.02.1959 r., AAN 1587/RK/125/491, k. 97-103.

<sup>53</sup> Por. Tamże, k. 98-100.

<sup>54</sup> Por. *Informacja w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/491, k. 36.

<sup>55</sup> Por. Tamże, k. 36.

<sup>56</sup> Dz. U. z 1959 r., Nr 23, poz. 150.

wych<sup>57</sup>, wprowadzając obowiązek prowadzenia ksiąg inwentarza, a w drodze wykładni przepisów okólnika z dnia 19.07.1963 r.<sup>58</sup> wyjaśnił, że brak księgi inwentarza spowoduje uznanie ksiąg rachunkowych za nieprawidłowe i w konsekwencji utratę warunków do zwolnienia od podatku dochodowego<sup>59</sup>. Co więcej, wydał również szereg wytycznych w zakresie kontroli ksiąg rachunkowych, postępowaniu przy wymiarze podatku i jego ściąganiu<sup>60</sup>.

Należy zauważyć, że wobec faktu niezakładania przez kościelne osoby prawne ksiąg inwentarza, przeważająca większość podmiotów traciła prawo do zwolnienia od podatku dochodowego i podatek ten był im wymierzany<sup>61</sup>. Co więcej, wymiarem podatku objęte były głównie instytucje kościelne Kościoła rzymskokatolickiego, gdyż inne kościoły i związki wyznaniowe podporządkowały się wydanym przepisom podatkowym<sup>62</sup>.

Powszechne opodatkowanie instytucji kościelnych z powodu nieprowadzenia ksiąg inwentarza, a seminariów i zakonów z powodu wydatków na utrzymanie wywołały w praktyce wiele zjawisk ujemnych. Mianowicie zaczęto nie wykazywać w księgach wszystkich ponoszonych wydatków lub wykazywano je nie w pełnej wysokości, co spowodowało narastanie corocznie nowych zaległości, których nie można było praktycznie ściągnąć<sup>63</sup>.

W konsekwencji podatek przestał spełniać wyznaczoną mu rolę. W 1972 r., na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia

---

<sup>57</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20.02.1962 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne*, Dz. U. z 1962 r., Nr 18, poz. 77. Szerzej na temat ksiąg rachunkowych w pkt 2.2. niniejszego opracowania.

<sup>58</sup> *Okólnik z dnia 19.07.1963 r. w sprawie wykładni przepisów o księgach rachunkowych kościelnych osób prawnych i zakonów oraz niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego*, Dz. Urz. Min. Fin. z 1963 r., Nr 7, poz. 12.

<sup>59</sup> Należy w tym miejscu zauważyć, że Episkopat Polski kategorycznie zabronił duchowieństwu prowadzenia tych ksiąg, toteż nieprowadzenie ich było zjawiskiem masowym. /Por. *Informacja o problemach powstałych na tle realizacji polityki podatkowej w stosunku do Kościoła rzymskokatolickiego*, AAN 1587/RK/125/496, k. 28/.

<sup>60</sup> Były to jednak wytyczne tajne, których treść została dostarczona odpowiedzialnym za kontrole podatkowe aparatom podatkowym.

<sup>61</sup> Przed rokiem 1962 tylko dla ok. 20 % parafii wymierzony był podatek z powodu wydatkowania dochodów na cele nieokreślone w przepisach, natomiast od 1962 r. ok. 75 % parafii objętych było wymiarem podatku głównie z powodu nieprowadzenia ksiąg inwentarza. /*Informacja w sprawie...* AAN 1587/RK/125/491, k. 37/.

<sup>62</sup> Por. Tamże, k. 38.

<sup>63</sup> Por. Tamże, k. 39.

10.02.1972 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne<sup>64</sup>, dokonano zmiany przepisów odnośnie do prowadzenia ksiąg rachunkowych i skasowano obowiązek prowadzenia księgi inwentarza. Ponieważ przepisy o zniesieniu księgi inwentarza nie działały wstecz, wymiary za 1971 r. dokonywane były nadal wg poprzednio obowiązujących przepisów, dlatego też prawodawca polecił aparatowi podatkowemu zaniechać dokonywania wymiaru podatku dochodowego instytucjom kościelnym i zakonom za rok 1971 i lata poprzednie, jeżeli jedynym powodem utraty warunków do zwolnienia od tego podatku było nieprowadzenie księgi inwentarza. Polecono także zawiesić ściąganie zaległości w tym podatku, powstałych z tego samego powodu<sup>65</sup>.

Rok później, a mianowicie dnia 16.12.1972 r., wydano nową ustawę o podatku dochodowym<sup>66</sup>. Zgodnie z przepisami art. 5 ust. 1 tej ustawy jednostki kościelne i zakony jako osoby prawne, których celem statutowym była działalność w zakresie kultu religijnego, pozostały wolne w danym roku od podatku dochodowego, od przychodów związanych z kultem religijnym, np. składki i ofiary wyznawców, jeżeli wszystkie swoje dochody, po potrąceniu kosztów funkcjonowania, wydatkowały bezpośrednio na cele statutowe, najpóźniej do końca roku następującego po roku, w którym dochody osiągnięto. Postanowienia ustawy warunkowały więc zwolnienie od podatku jednostek kościelnych i zakonów od wydatkowania wszystkich swoich dochodów w określonym ściśle czasie bezpośrednio na cele statutowe. Ponadto, zgodnie z przepisami art. 2 ust. 2 ustawy wyżej wspomnianej<sup>67</sup>, Minister Finansów zobowiązany został określić w drodze rozporządzenia, jakie dochody uważa się za przekazane bezpośrednio na cele statutowe oraz sposób udowodnienia okoliczności uzasadniających zwolnienie od podatku dochodowego.

<sup>64</sup> Dz. U. z 1972 r., Nr 6, poz. 35.

<sup>65</sup> *Notatka o polityce podatkowej w stosunku do Kościoła rzymskokatolickiego i kleru*, AAN 1587/RK/125/496, k. 5.

<sup>66</sup> Dz. U. z 1972 r., Nr 53, poz. 339; tekst jednolity wraz ze zm. /Dz. U. z 1983 r., Nr 43, poz. 192; Dz. U. z 1985 r., Nr 12, poz. 51/.

<sup>67</sup> Godnym uwagi jest fakt, że dopiero ustawa z dnia 16.12.1972 r. oraz rozporządzenie wykonawcze Ministra Finansów z dnia 11.01.1973 r. /Dz. U. z 1973 r. Nr 2, poz. 17/ uregulowały kompleksowo zagadnienie opodatkowania kościelnych osób prawnych podatkiem dochodowym.

Rozporządzenie takie zostało wydane przez Ministra Finansów dopiero w dniu 19.10.1982 r.<sup>68</sup> i zawierało w swej treści postanowienia uwzględniające specyfikę właściwą dla jednostek kościelnych i zakonów.

W szczególności rozporządzenie w § 4 ust. 1 wyjaśniło, że zasadniczo celami statutowymi jednostek kościelnych i zakonów jest działalność w zakresie kultu religijnego i duszpasterstwa. Jednakże w określonych warunkach jednostki te realizują działalność w zakresie dobroczynności i opieki społecznej (domy księży emerytów, domy starości oraz osób niepełnosprawnych fizycznie), charytatywne (udzielanie wsparcia i zapomóg dla osób fizycznych) oraz prowadzą działalność w zakresie naukowym i oświatowym (zakłady kształcenia duchownych, szkoły i przedszkola). W związku z tym, uwzględniając powyższy zakres działania jednostek kościelnych, Minister Finansów postanowił, że obok wydatkowania dochodów na cele kultu religijnego również wydatkowanie dochodów na cele wyżej wymienione uznaje się za poniesione na cele statutowe i tym samym zwalnia od podatku<sup>69</sup>. Natomiast ust. 2 stanowił, że w przypadkach, gdy jednostka kościelna lub zakon utraci prawo do zwolnienia od podatku, sumy wydatkowane, np. na nabycie, budowę, przebudowę budynków lub innych nieruchomości dla potrzeb wyznaniowych oraz na konserwację zabytków, wyłącza się z dochodu podlegającego opodatkowaniu. Z kolei postanowienia § 5 ust. 1 określiły w sposób bardziej syntetyczny, a jednocześnie liberalny, jakie wydatki nie powodują utraty warunków do zwolnienia od podatku<sup>70</sup>. W ust. 2 tegoż paragrafu uznano, że przekazywana przez jednostki kościelne część z własnych dochodów na potrzeby władz

---

<sup>68</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19.10.1982 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.

<sup>69</sup> Por. § 4 ust. 1 rozporządzenia.

<sup>70</sup> Zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia „Nie powoduje utraty prawa do zwolnienia od podatku dochodowego przekazanie części dochodu: 1) przez diecezje i jednostki równorzędne oraz domy zakonne na rzecz: a) ich władz zwierzchnich, b) zakładów kształcenia duchownych i Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, c) prowadzonych lub nadzorowanych szkół, internatów, przedszkoli, żłobków i zakładów opieki społecznej, 2) przez parafie i jednostki równorzędne na rzecz: a) innych parafii i jednostek równorzędnych, b) diecezji i jednostek równorzędnych, c) domów zakonnych z tytułu misji i rekolekcji, d) zakładów kształcenia duchownych i Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego, e) prowadzonych lub nadzorowanych szkół, internatów, żłobków i zakładów opieki społecznej”. /Dz. U. z 1982 r., Nr 35, poz. 233/.

zwierzchnich lub innych jednostek kościelnych stanowi dochód jednostki otrzymującej, a tym samym wyłącza się ją z dochodu jednostki przekazującej. Ponadto w § 6 ust. 1 Minister Finansów określił, jakie stałe wydatki<sup>71</sup> uważa się za koszty funkcjonowania jednostek kościelnych. Z kolei w § 18 ust. 1 wyjaśnił, że udowodnienie prawa do zwolnienia jednostki kościelnej od podatku dochodowego następuje na podstawie prowadzonych ksiąg. W związku z tym rozporządzenie utrzymało obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz określiło warunki, jakim miały one odpowiadać i sposób udokumentowania zapisów w księgach.

Wracając jednak do kwestii podatku dochodowego, należy zauważyć, że dopiero przepisy ustawy z dnia 18.12.1976 r.<sup>72</sup> ustaliły nowe zasady opodatkowania podatkiem dochodowym i uchyliły równocześnie poprzednio wydane postanowienia w tym przedmiocie. W porównaniu do poprzednio obowiązujących zasad, określonych w przepisach ustawy z dnia 16.12.1972 r. *o podatku dochodowym*<sup>73</sup>, odnośnie do zwolnienia przychodów instytucji kościelnych i zakonów od podatku dochodowego, wprowadzono wiele dość istotnych zmian, szczególnie w zakresie kwalifikacji wydatkowania dochodów na cele kultu religijnego oraz ponoszenia wydatków na inne cele, niepowodujących utraty warunków do zwolnienia od podatku. Prawodawca w ustawie uznał m.in., że wydatki na budowę kościołów dokonywane za zgodą władz państwowych nie powodowały utraty prawa do zwolnienia od podatku (kosztów funkcjonowania), a także opodatkowania wydatków seminariów duchownych na utrzymanie alumnów i zakonów na utrzymanie zakonników. Równocześnie ustawodawca zarządził zaniechanie dokonywania wymiaru podatku dochodowego instytucjom kościelnym

---

<sup>71</sup> Zgodnie z § 6 ust. 1 są to: „1) diety i koszty podróży duchownych i zakonników, 2) wynagrodzenia osób zatrudnionych oraz składki na ubezpieczenie społeczne, diety i koszty podróży, 3) wydatki na zakup wyposażenia biur i kancelarii, wydatki i opłaty z tytułu czynszu, oświetlenia, świadczeń komunalnych, ubezpieczeń majątkowych, podatków i opłat terenowych i administracyjnych, koszty druków, wydawnictw urzędowych oraz wydatki na remonty i konserwację budynków administracyjnych, ich wyposażenie i urządzeń, 4) wydatki na wyposażenie domów zakonnych, prowadzonych szkół, internatów i zakładów opieki społecznej, 5) wydatki na nabycie, utrzymanie i eksploatację środków transportowych, 6) wydatki na prowadzenie katechezy parafialnej”.

<sup>72</sup> *Ustawa z dnia 18.12.1976 r. zmieniająca ustawę o podatku dochodowym*, Dz. U. z 1976 r., Nr 40, poz. 231.

<sup>73</sup> Dz. U. z 1972 r., Nr 53, poz. 339.



i zakonom za lata ubiegłe do 1975 r. włącznie, jeżeli ponosiły wydatki, które w myśl nowych zasad nie powodowały już utraty warunków do zwolnienia od podatku. Postanowił też zaniechać ustalania podatku, np. od wydatków na utrzymanie zakonników w wysokości znacznie złagodzonej, według skali właściwej dla dochodu przypadającego proporcjonalnie na jednego członka (gdy suma wydatków na ten cel była wyższa niż 1000 zł miesięcznie na jednego zakonnika)<sup>74</sup>.

Na mocy postanowień rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21.07.1976 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne jednostki organizacyjne oraz zakony<sup>75</sup> zostały zmienione również przepisy o księgach rachunkowych, które dostosowano do nowych zasad opodatkowania.

Począwszy od roku 1976 praktycznie wymiar podatku dochodowego z powodu niezachowania warunków do zwolnienia od tego podatku dokonywał się w nielicznych tylko wypadkach, i to głównie z powodu nielegalnego budownictwa<sup>76</sup>. Dnia 23.12.1976 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie w sprawie podatków obrotowego i dochodowego,<sup>77</sup> które w myśl postanowień § 5 ust. 1 i 2 regulowało zasady zwalniania kościołów oraz związków wyznaniowych i ich jednostek organizacyjnych od podatku dochodowego<sup>78</sup>. Co więcej, realizowało zwolnienia przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatku dochodowego określone w ustawie o podatku dochodowym, od spełnienia następujących warunków, tj. od wydatkowania wszystkich swoich dochodów na cele statutowe oraz udowodnienia tego w sposób określony przez Ministra Finansów. Zasadniczo celami statutowymi była działalność w zakresie kultu religijnego i duszpasterstwa. Ponadto, w określonych warunkach realizowały one działalność w zakresie dobroczynności i opieki społecznej (domy księży emery-

---

<sup>74</sup> Por. Tamże, przepisy ustawy.

<sup>75</sup> Dz. U. z 1976 r., Nr 27, poz. 158.

<sup>76</sup> Szerzej na ten temat por. A. Kostecki, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985, s. 280-281.

<sup>77</sup> Dz. U. z 1976 r., Nr 42, poz. 255.

<sup>78</sup> Zgodnie z § 5 ust. 1 „Zwolnienie od podatku przewidziane w art. 5 ustawy z dnia 16.12.1972 r. o podatku dochodowym następuje pod warunkiem udowodnienia okoliczności uzasadniających zwolnienie. W razie istnienia obowiązku prowadzenia ksiąg udowodnienie może nastąpić jedynie na podstawie tych ksiąg”.

tów, domy starców oraz osób niepełnosprawnych fizycznie), charytatywnej (udzielanie wsparcia i zapomóg dla osób fizycznych) oraz działalność w zakresie naukowym i oświatowym (zakłady kształcenia duchownych, szkoły i przedszkola)<sup>79</sup>.

Uwzględniając powyższy zakres działalności kościołów i związków wyznaniowych, przepisy § 5 ust. 2 rozporządzenia stanowiły, że obok wydatkowania dochodów na cele kultu religijnego również wydatkowanie dochodów na cele wyżej wymienione uznaje się za poniesione na cele statutowe i tym samym zwolnione od podatku. Tematykę regulowaną rozporządzeniem ujęto w sposób bardzo syntetyczny, niż to miało miejsce w przepisach dotychczasowych. Zrezygnowano ze szczegółowego wyliczania wydatków niepowodujących utraty warunków do zwolnienia od podatku oraz zniesiono dotychczasowe ograniczenia wysokości wydatków na utrzymanie zakonników i alumnów seminariów<sup>80</sup>.

Natomiast, zgodnie ze znowelizowaną w 1983 r. ustawą z dnia 16.12.1972 r. *o podatku dochodowym*<sup>81</sup>, kościelne jednostki organizacyjne opłacały ten podatek ze źródeł przychodów określonych w tej ustawie, na zasadach powszechnie obowiązujących. Jednostki te, zgodnie z art. 5 ust. 1, zwolnione były jednak od podatku dochodowego z przychodów związanych z kultem religijnym, dobroczynnością i opieką społeczną, jeżeli przekazały w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym wszystkie uzyskane dochody bezpośrednio na cele statutowe<sup>82</sup>. Dalsze zwolnienia podatkowe i ułatwienie w trybie ich ściągania i naliczania

---

<sup>79</sup> Por. Rozporządzenie § 5 ust. 2.

<sup>80</sup> Szerzej por. A. Kostecki. *Podatki przychodowe...*, s. 5-15.

<sup>81</sup> Dz. U. z 1983 r., Nr 42, poz. 187; zm. Dz. U. z 1985 r., Nr 12, poz. 51; zm. Dz. U. z 1987 r., Nr 40, poz. 227; zm. Dz. U. z 1989 r., Nr 27, poz. 147. Szerzej na ten temat por. W. Skowroński, *Kryteria kategoryzacji zakładów gospodarki nieuspołecznionej dla celów podatkowych*, Warszawa 1985, s. 4.

<sup>82</sup> Powrót do „normalności” w polskim prawie podatkowym należy wiązać z dwoma aktami prawnymi. Pierwszym z nich jest art. 2 ust. 2 *ustawy z dnia 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych* /Dz. U. z 1980 r., Nr 27, poz. 111/, który odebrał rządowi prawo samodzielnego stanowienia o podatkach w drodze samoistnych uchwał, uznając, iż obowiązek podatkowy mogą tylko i wyłącznie kreować ustawy. Drugim takim aktem prawnym, mającym istotne znaczenie dla tworzenia systemu podatkowego, były postanowienia art. 7 *ustawy z dnia 23.12.1988 r. o działalności gospodarczej* /Dz. U. z 1988 r., Nr 41, poz. 324 z późn. zm./ Przepis ten nakazywał samemu ustawodawcy, by w tworzeniu przepisów prawnych, określeniu obowiązków i przywilejów podatkowych kierować się zasadą równości.

zawierało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19.10.1982 r. w sprawie zasad zwolnienia kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatku obrotowego i dochodowego<sup>83</sup>.

Do końca 1988 r. przepisy o podatku dochodowym<sup>84</sup> odmiennie traktowały dochody z działalności niegospodarczej (ofiary wyznawców) i dochody z działalności gospodarczej (wydawnictwa, produkcja i sprzedaż dewocjonaliów). Otóż, dochody z działalności niegospodarczej ustawodawca zwolnił od podatku dochodowego, pod warunkiem wydatkowania ich w całości w ściśle określonym czasie bezpośrednio na cele kultu religijnego. W tym celu osoby prawne kościołów i innych związków wyznaniowych obowiązane były prowadzić księgi dla tych przychodów i składać organom podatkowym zeznania podatkowe. Ponieważ przepisy wykonawcze w sposób dość liberalny określały, jakie wydatki nie powodują utraty warunków do zwolnienia od podatku, praktycznie od czasu skasowania na początku lat siedemdziesiątych obowiązku prowadzenia ksiąg inwentarza nie było wypadków wymiaru podatku z powodu naruszenia warunków do zwolnienia również z powodu nielegalnego budownictwa.

Dochody z działalności gospodarczej do końca 1987 r. w zasadzie nie korzystały ze zwolnienia od podatku dochodowego. Jedynie w uzasadnionych wypadkach, na wniosek strony kościelnej, przyznawano indywidualne częściowe zwolnienia.

Dopiero ustawa z dnia 31.01.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>85</sup> wprowadziła podatkowo jednolite traktowanie dochodów bez względu na źródło ich pochodzenia (niegospodarczych, gospodarczych). Ustawa w art. 9 ust. 1 pkt 5 zwalniała od podatku dochodowego dochody osób prawnych, w tym kościołów i innych związków wyznaniowych w części, w jakiej przeznaczały one swe dochody na cele statutowe (kultowe). Był to przepis, który generalnie regulował zakres zwolnienia od podatku dochodowego przychodów kościołów i innych związków wyznaniowych,

---

<sup>83</sup> Dz. U. z 1982 r., Nr 35, poz. 233.

<sup>84</sup> Wskazane w przypisie 71.

<sup>85</sup> Dz. U. z 1989 r., Nr 3, poz. 12. Przepisy ustawy potwierdziło w § 1 ust. 1 pkt 1 rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 06.02.1989 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, Dz. U. z 1989 r., Nr 3, poz. 19; zm. Dz. U. z 1989 r., Nr 47, poz. 259.

a także organizacji i stowarzyszeń politycznych, społecznych i zawodowych<sup>86</sup>.

Natomiast ustawy z dnia 17.05.1989 r. *o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*<sup>87</sup> oraz *ustawa o gwarancjach wolności sumienia i wyznania*<sup>88</sup> przywróciły niejako zróżnicowane traktowanie pod kątem zwolnienia od podatku dochodów z działalności gospodarczej i niegospodarczej. Zgodnie z postanowieniami ustaw, przychody kościelnych osób prawnych z działalności niegospodarczej zostały zwolnione od opodatkowania, a także z obowiązku prowadzenia dokumentacji (ksiąg) wymaganej dotychczas przez przepisy podatkowe<sup>89</sup>. Powołane wyżej ustawy utrzymały w pełni przyznane rozporządzeniem Ministerstwa Finansów (na skutek zalecenia Komisji Wspólnej Rządu i Episkopatu) zwolnienie dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej przez kościelne osoby prawne również w formie spółek, których udziałowcami były wyłącznie te osoby w części, w jakiej przeznaczały je m.in. na cele kultu, inwestycje sakralne, na działalność charytatywno-opiekuńczą. W celu skorzystania ze zwolnienia od podatku, kościelne osoby prawne obowiązane były dla tego rodzaju dochodów prowadzić księgi i składać organom podatkowym odpowiednie zeznania<sup>90</sup>.

## 2.1. Podstawa opodatkowania

Podstawą wymiaru podatku dochodowego była ogólna suma przychodów po potrąceniu kosztów funkcjonowania oraz przychodów przedmiotowo zwolnionych od podatku dochodowego<sup>91</sup>. Do

---

<sup>86</sup> Zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 5 ustawy, wolne od podatku dochodowego są „dochody osób prawnych, których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, dobroczynności, ochrony zdrowia i opieki społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego – w części, w jakiej zostały przeznaczone w roku podatkowym lub roku po nim następującym na cele statutowe”.

<sup>87</sup> Dz. U. z 1989 r., Nr 29, poz. 154.

<sup>88</sup> Dz. U. z 1989 r., Nr 29, poz. 155.

<sup>89</sup> Zgodnie z art. 55 ust. 1 pkt 3 *ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej* /Dz. U. z 1989 r., Nr 29, poz. 154/; oraz art. 13 ust. 6 *ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania* /Dz. U. z 1989 r., Nr 29, poz. 155/.

<sup>90</sup> Por. *Informacja w sprawie ulg i zwolnień podatkowych przyznanych kościołom i innym związkom wyznaniowym*, AAN 1587/RK/111/9, k. 10 i n.

<sup>91</sup> Tak więc opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegał „dochód”, czyli nadwyżka po potrąceniu wydatków. Aby zbadać „dochód”, należało ustalić przychód i „roz-

sum przechodnich zaliczano kwoty przekazane przez parafie na rzecz kurii, seminarium i Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego. Ponadto od przychodów parafii odliczano kwoty wydatkowane na odbudowę lub remont zabytkowych obiektów sakralnych, jeżeli czynności te dokonywane były za zgodą wojewódzkiego konserwatora zabytków. Dochody osób prawnych opodatkowane były wg V grupy źródeł przychodów, przy których podatek od dochodów częściowych podwyższano o 25 %. Były to więc dochody opodatkowane najwyższą stawką<sup>92</sup>.

Przychody osób prawnych ustalano w zasadzie dwoma metodami w zależności od tego czy osoby te prowadziły, czy też nie prowadziły książki inwentarzowej. W przypadku gdy osoba prawna prowadziła książkę inwentarzową, przychód jej przyjmowano z ksiąg rachunkowych. Natomiast w przypadku nieprowadzenia książki inwentarzowej, księgę rachunkową pomijano w postępowaniu podatkowym, a przychód ustalano szacunkowo w trybie art. 130 pkt 2 dekretu o *postępowaniu podatkowym*<sup>93</sup>. Stosowano tu jedną z dwóch metod szacowania. Mianowicie metodę uproszczoną – polegającą na oszacowaniu kosztów utrzymania np. zakonów na poziomie do 600 zł miesięcznie na osobę i przyjęciu, że dochód powinien odpowiadać co najmniej tej niezbędnej sumie wydatków (oczywiście taki sposób szacowania był bardzo uproszczony, dlatego dawał on obraz tylko minimum dochodów danego domu zakonnego)<sup>94</sup>. Druga metoda tzw. rozwinięta polegała na oszacowaniu wielu elementów dochodów kościelnej osoby prawnej, np.: ofiary wiernych w gotówce oraz w naturze, dochód z gospodarstwa rolnego, intencje mszalne, dochód z misji i rekolekcji, dochód z zatrudnienia poza zakonem, świadczenia rodzin (alumnów, nowicjuszy, wychowanków, uczniów), dochód z czynszów z nieruchomości (dzierżawionych lub

---

chód”. Szerzej na temat podstawy wymiaru podatku dochodowego por. K. Topke, J. Lange, *Steuerrecht*, Köln 1991, s. 202; A. Kostecki, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe*, w: System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985, s. 280 i n; M. Weralski, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys porównawczego prawa podatkowego*, Warszawa 1979, s. 56-61; M. Laure, *Traité de la politique fiscale*, Paris 1957.

<sup>92</sup> Por. M. Weralski, *Współczesne systemy...*, s. 57.

<sup>93</sup> *Dekret z dnia 26.10.1950 r. o zmianie dekretu o postępowaniu podatkowym* /Dz. U. z 1950 r., Nr 49, poz. 451; tekst jednolity: Dz. U. z 1950 r., Nr 56, poz. 506; zm. Dz. U. z 1953 r., Nr 9, poz. 27.

<sup>94</sup> Zgodnie z art. 130 dekretu o *postępowaniu podatkowym*.

wynajmowanych innym użytkownikom), a także dochód z prowadzenia zakładów, przedsiębiorstw oraz przesyłek zagranicznych<sup>95</sup>.

Co więcej, art. 130 wspomnianego dekretu dopuszczał tylko w uzasadnionych przypadkach, gdy książki inwentarzowe nie były prowadzone, do ustalenia przychodu na podstawie wyników księgowych. Podatek ustalano wg skali progresywnej, maksymalnie w wysokości 65 % podstawy opodatkowania, czyli w takiej samej wysokości, jak dochody z przedsiębiorstw gospodarki nieuspołecznionej. Wymiary podatku dochodowego dla wszystkich kościelnych osób prawnych uzgadniano z przewodniczącym PRN i w zależności od prowadzonej przez przewodniczącego polityki były one bardziej lub mniej realne<sup>96</sup>.

Tak więc podatek dochodowy wymierzano kościelnym osobom prawnym od następujących dochodów: mianowicie parafiom, od sumy ofiar przekazanych przez ludzi wierzących na tacę w czasie Mszy oraz z puszek umieszczonych w kościołach, a także od opłat za miejsce na cmentarzu parafialnym; z kolei diecezjom od wpłat księży i parafii na rzecz kurii biskupich; wyższym seminariom duchownym, zaś od wpłat rodziców na utrzymanie alumnów oraz wpłat parafii na rzecz seminariów i różnych ofiar; natomiast zakonnikom od sum wnoszonych do kas zakonnych, zarobionych przez ich członków oraz pochodzących z ofiar ludzi wierzących<sup>97</sup>.

Niewątpliwie należałoby zauważyć, że ujęcie dopiero po kilkunastu latach w jednym akcie prawnym jakim było rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19.10.1982 r. w *sprawie zasad zwolnienia kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatku obrotowego i dochodowego*<sup>98</sup> – wszystkich przepisów regulujących warunki zwolnienia od podatku dochodowego jednostek kościelnych i zakonnych usprawniło w praktyce ich stosunek oraz wyeliminowało ewentualne konflikty pomiędzy tymi jednostkami i aparatami podatkowymi<sup>99</sup>.

---

<sup>95</sup> Por. *Notatka w sprawie przychodów i opodatkowania zakonów męskich*, AAN 1587/RK/125/507, k. 174.

<sup>96</sup> Por. *Opodatkowanie i realizacja zobowiązań podatkowych przez kościelne osoby prawne*, AAN 1587/RK/125/509, k. 348-349.

<sup>97</sup> *Notatka dotycząca niektórych problemów polityki podatkowej wobec osób duchownych i instytucji kościelnych*, AAN 1587/RK/125/496, k. 95.

<sup>98</sup> Dz. U. z 1982 r., Nr 35, poz. 233.

<sup>99</sup> Por. *Informacja w sprawie polityki podatkowej wobec kościołów i związków wyznaniowych oraz osób duchownych*, AAN 1587/RK/109/44, k. 23.

## 2.2. Księgi rachunkowe

W myśl postanowień rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24.03.1959 r. w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych przez kościoły i inne związki wyznaniowe<sup>100</sup>, na kościelnych osobach prawnych ciążył obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. Obowiązek ten powstał z dniem 01.04.1959 r. Prowadzenie ksiąg rachunkowych miało odpowiadać wymogom rozporządzenia, które zobowiązywało do rejestracji i parafowania ksiąg w Wydziale Finansowym na zasadach ogólnych, obowiązujących podatników prowadzących księgi podatkowe<sup>101</sup>.

Dalsza kontynuacja tego obowiązku wynikała z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20.02.1962 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne<sup>102</sup>, a poszerzone o wytyczne okólnika z dnia 19.07.1963 r. w sprawie wykładni przepisów o księgach rachunkowych kościelnych osób prawnych i zakonów oraz niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego<sup>103</sup> ze zmianami wynikającymi z rozporządzenia z dnia 10.02.1972 r.<sup>104</sup>. Znowelizowane rozporządzenie z 1972 r. w porównaniu do stanu prawnego wynikającego z rozporządzenia z 1962 r., wprowadziło kilka istotnych zmian<sup>105</sup>.

W połowie 1976 r.<sup>106</sup> Minister Finansów zmienił przepisy o księgach rachunkowych, dostosowując je do nowych zasad opodatkowania. Mianowicie zgodnie z § 1 ust. 2 zostały zwolnione od obo-

---

<sup>100</sup> Dz. U. z 1959 r., Nr 23, poz. 150.

<sup>101</sup> Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26.11.1952 r. w sprawie ksiąg podatkowych dla podatników podlegających opodatkowaniu na zasadach obowiązujących gospodarkę nie uspołecznioną, Dz. U. z 1953 r., Nr 3, poz. 5.

<sup>102</sup> Dz. U. z 1962 r., Nr 18, poz. 77. Zgodnie z postanowieniami rozporządzenia z 1962 r. na kościelnych osobach prawnych ciążył obowiązek nabycia nowej księgi rachunkowej na 1963 r. i to bez względu na to czy dotychczasowa na 1962 r. była zapelniona. Jednakże niezapelniona książka rachunkowa mogła być zużyta na rok następny tylko wówczas gdy wydział finansowy ponownie poświadczyl ją na rok następny 1963.

<sup>103</sup> Dz. Urz. Min. Fin. z 1963 r., Nr 7, poz. 12.

<sup>104</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10.02.1972 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne, Dz. U. z 1972 r., Nr 6, poz. 35.

<sup>105</sup> Szerzej na temat zmian wynikających z rozporządzeń z 1962 i 1972 r., a także okólnika z 1963 r. omówione zostanie w następnym punkcie dotyczącym ksiąg inwentarzowych.

<sup>106</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21.07.1976 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne jednostki organizacyjne oraz zakony, Dz. U. z 1976 r., Nr 27, poz. 158.

wiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych domy zakonne, które nie posiadały kościołów i kaplic, a które osiągały przychody wyłącznie z zarobków zakonników za pracę poza zakonem w tym również w instytucjach kościelnych lub otrzymywanych emerytur i rent. Ponadto zostały zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym zarobki zakonników wykonujących funkcje proboszczów, wikariuszy i rektorów oraz innych duchownych, którzy zgłosili obowiązek podatkowy i płacili ten podatek. Dotyczyło to również osiągniętych przychodów z zarobków zakonników z wykonywania rzemiosła zgłoszonego do opodatkowania bądź z innych przychodów lub dochodów zakonników opodatkowanych podatkiem od wynagrodzeń, dochodowym lub gruntowym, albo zwolnionych od tych podatków na podstawie przepisów szczególnych, a także z przychodów z gospodarstw rolnych objętych podatkiem gruntowym (zobowiązaniem pieniężnym)<sup>107</sup>.

Tego rodzaju przychody zostały przedmiotowo zwolnione od podatku dochodowego, w związku z tym na zakonach osiągających tylko takie przychody nie ciążył obowiązek podatkowy<sup>108</sup>.

Ponadto stosownie do postanowień § 2 ust. 1 omawianego rozporządzenia Minister Finansów zniósł obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przez przedsiębiorstwa, dla których prowadzone miały być księgi przychodów i rozchodów. Zwolnił ponadto, zgodnie z § 10 ust. 4, „od udokumentowania dowodami zewnętrznymi lub wewnętrznymi zapisów w księgach rachunkowych przychodów, o których mowa w § 1 ust. 2 pkt 1”, z wyjątkiem przychodów gotówkowych ze sprzedaży płodów rolnych<sup>109</sup>.

Co więcej, prawodawca zezwolił na księgowanie przychodów i rozchodów w dniu następnym, jeśli uzasadnione było to strukturą i rozmiarami działania jednostki kościelnej<sup>110</sup> oraz, za zgodą terenowego organu administracji państwowej, na księgowanie powta-

<sup>107</sup> Por. Rozporządzenie z 1976 r., § 1 ust. 2.

<sup>108</sup> Tego rodzaju zwolnienie nastąpiło na wniosek Episkopatu Polski, który długo o nie zabiegał. Podobnie zresztą jak o inne zwolnienia wynikające z rozporządzenia z 1976 r. /Por. *Pro memoria Episkopatu Polski w sprawie uproszczonej księgi przychodów i wydatków dla domów zakonnych*, AAN 1587/RK/125/500, k. 121-122/.

<sup>109</sup> Podstawa rozporządzenie § 10 ust. 4.

<sup>110</sup> Zgodnie z § 11 ust. 1 „Wszelkie zdarzenia podlegające ujawnieniu w księgach powinny być uwidocznione na odpowiednich kontach w dniu, w którym nastąpiły, a w księgach rachunkowych najpóźniej w dniu następnym”.



rzających się drobnych przychodów lub wydatków, z wyjątkiem składek i ofiar wyznawców – w odstępach dekadowych lub miesięcznych<sup>111</sup>.

Minister Finansów zgodnie z postanowieniami § 10 ust. 4 zwolnił podmioty podatkowe od obowiązku wpisywania do ksiąg, przychodów w naturze z własnego gospodarstwa rolnego, przeznaczonych na potrzeby gospodarstwa lub na wyżywienie członków domu zakonnego.

Ponadto zezwolił na prowadzenie pomocniczych ksiąg rachunkowych dla jednostek, które nie były podmiotami podatkowymi z tym, że zapisy w tych księgach miały być po upływie każdego miesiąca w sumach ogólnych przeniesione do ksiąg rachunkowych jednostki zwierzchniej, będącej podmiotem podatkowym<sup>112</sup>.

Nowe przepisy wprowadzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 19.10.1982 r. w *sprawie zasad zwalniania kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatków obrotowego i dochodowego*<sup>113</sup> zawierały w swej treści postanowienia uwzględniające specyfikę właściwą dla osób prawnych, jakimi były jednostki kościelne i zakony. W dalszym ciągu prawodawca jednak podtrzymał obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz bardziej sprecyzował warunki, jakim mają one odpowiadać, i sposób udokumentowania zapisów w księgach. Zgodnie z § 10 pkt 1 z obowiązku wpisania do ksiąg wyłączył przychody i wydatki w naturze pochodzące z gospodarstw rolnych i przeznaczone na potrzeby tych gospodarstw lub na utrzymanie zakonników, alumnów, duchownych, emerytów, względnie na potrzeby prowadzących zakładów opieki społecznej, żłobków, przedszkoli, szkół i internatów<sup>114</sup>. Z obowiązku wpisania do ksiąg wyłączono również dary pochodzące z zagranicy, przekazane w całości insty-

---

<sup>111</sup> Podstawa rozporządzenia § 11 ust. 2.

<sup>112</sup> Na podstawie postanowienia § 10 ust. 1 „Terenowy organ administracji państwowej stopnia wojewódzkiego w szczególnie uzasadnionych wypadkach, na wniosek kościelnej jednostki organizacyjnej lub zakonu, mógł zezwolić na prowadzenie zamiast księgi rachunkowej innego rodzaju księgi, jeżeli księgi rachunkowe ze względu na charakter jednostki i rozmiar działania były niewystarczające do prawidłowego przedstawienia działalności jednostki, pod warunkiem, że księgi te będą zawierały zespoły kont dla przychodów i wydatków według rodzajów, wymienionych w księgach, o których była mowa w § 3”.

<sup>113</sup> Dz. U. z 1982 r., Nr 35, poz. 233.

<sup>114</sup> Por. Rozporządzenie § 10 pkt 1.

tucjom państwowym lub organizacjom społecznym, albo innym instytucjom wyznaniowym realizującym cele opieki społecznej. Z obowiązku tego wyłączono również dary przekazane jako wsparcie i zapomogi dla osób fizycznych, jeżeli prowadzona była odrębna ewidencja tych darów, albo na utrzymanie zakonników, alumnów, emerytów oraz chorych i niezdolnych do pracy osób duchownych i ich rodzin<sup>115</sup>.

Ponadto w oparciu o postanowienia § 8 ust. 1 prawodawca zwolnił od obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych domy zakonne, które nie posiadały kościołów i kaplic, a których przychody pochodziły wyłącznie z wynagrodzeń zakonników za pracę poza domem zakonnym oraz z otrzymywanych przez zakonników rent i emerytur. Czyli „z przychodów lub dochodów zakonników, opodatkowanych podatkami: od wynagrodzeń, obrotowym, dochodowym, rolnym lub opłatą skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła albo zwolnionych od tych podatków (opłaty skarbowej)”. Czy też „z prowadzonych przez domy zakonne gospodarstw rolnych opodatkowanych podatkiem rolnym albo zwolnionych od tego podatku”<sup>116</sup>.

Co więcej, domy zakonne, zwolnione z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, obowiązane były przedstawić organowi podatkowemu, w celu udowodnienia prawa do zwolnienia od podatku dochodowego, odpowiednie oświadczenie, zawierające wysokość przychodów i wydatków według rodzajów i podpisane przez przełożonego lub administratora domu zakonnego<sup>117</sup>.

Na jednostkach kościelnych i zakonnych, będących podmiotami podatkowymi, ciążył również obowiązek składania rocznych zeznań o wysokości uzyskanych przychodów i poniesionych wydatków według ich rodzajów. Księgi rachunkowe jednostek kościelnych i zakonów były corocznie kontrolowane przez pracowników aparatu podatkowego. W przypadku stwierdzenia, że kościelne osoby prawne utraciły prawo do zwolnienia od podatku dochodowego, następował wówczas wymiar tego podatku<sup>118</sup>.

---

<sup>115</sup> Zgodnie z § 10 pkt 2 lit. a, b, c.

<sup>116</sup> Por. Rozporządzenie § 8 ust. 1.

<sup>117</sup> Zgodnie z § 18 ust. 1 rozporządzenia.

<sup>118</sup> Postanowienia § 15 omawianego rozporządzenia mówiło, że „Księgi przychodów i rozchodów należy dołączyć do rocznego zeznania podatkowego składanego zgodnie z odrębnymi przepisami”.

### 2.3. Księgi inwentarzowe

Jak już było o tym wspomniane wcześniej, dnia 20.02.1962 r.<sup>119</sup> Minister Finansów wydał nowe przepisy w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych, wprowadzając obowiązek prowadzenia ksiąg inwentarza, a w drodze wykładni przepisów z dnia 19.07.1963 r.<sup>120</sup> wyjaśnił, że brak księgi inwentarza powoduje uznanie ksiąg rachunkowych za nieprawidłowe i w konsekwencji utratę warunków do zwolnienia od podatku dochodowego<sup>121</sup>.

Pomimo jednak dość jasnej sankcji, powodującej utratę warunków do zwolnienia od podatku, do obowiązku prowadzenia ksiąg inwentarza władze kościelne ustosunkowały się negatywnie. Mimo stosowania konsekwencji karno-skarbowych i podatkowych<sup>122</sup>, tylko stosunkowo niewielka liczba jednostek kościelnych, głównie parafii, założyła i prowadziła księgi. Stosowne konsekwencje nie zmieniły więc negatywnego stosunku władz kościelnych i duchowieństwa do nałożonego obowiązku<sup>123</sup>.

---

<sup>119</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20.02.1962 r. w sprawie powadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne*, Dz. U. z 1962 r., Nr 18, poz. 77.

<sup>120</sup> *Okólnik z dnia 19.07.1963 r. w sprawie wykładni przepisów o księgach rachunkowych kościelnych osób prawnych i zakonów oraz niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego*, Dz. Urz. Min. Fin. z 1963 r., Nr 7, poz. 12.

<sup>121</sup> Zgodnie z pkt. 2 okólnika z dnia 19.07.1963 r. nieprowadzenie przez kościelne osoby prawne i zakony przewidzianych w rozporządzeniu z dnia 20.02.1962 r. ksiąg, w tym również ksiąg inwentarza, stanowiło niedopełnienie obowiązku przewidzianego w § 2 ust. 2 rozporządzenia do dekretu o *podatku dochodowym*, jako warunku do korzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego, przewidzianego w art. 2 ust. 2 dekretu o *podatku dochodowym*. Zgodnie bowiem z przepisami § 2 ust. 2 powołanego wyżej rozporządzenia do dekretu o *podatku dochodowym*, zwolnienie od podatku dochodowego, przewidzianego w art. 2 ust. 2 dekretu o *podatku dochodowym*, następowało pod warunkiem udowodnienia okoliczności uzasadniających zwolnienie. W związku z tym, w przypadkach stwierdzenia nieprowadzenia ksiąg inwentarza przewidzianych przepisami, należało księgi rachunkowe pomijać jako dowód w postępowaniu podatkowym i orzekać utratę warunków do zwolnienia od podatku dochodowego.

<sup>122</sup> Postępowanie karno-skarbowe wszczynano w stosunku do osoby fizycznej odpowiedzialnej za niezłożenie księgi inwentarzowej, a więc reprezentującej kościelną osobę prawną (czyli administratora, proboszcza parafii, ordynariusza diecezji, rektora seminarium duchownego, przełożonego domu zakonnego, personel administracyjny itp.). Kościelne osoby prawne mogły ponosić jedynie odpowiedzialność posiłkową, przewidzianą w art. 31 ustawy karnej skarbowej. /Por. *Wnioski w sprawie polityki podatkowej wobec Kościoła i kleru*, AAN 1587/RK/125/491, k. 28/.

<sup>123</sup> Por. *Uzasadnienie rozporządzenia z dnia 20.02.1962 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne*, AAN 1587/RK/125/497, k. 34.

Dlatego też od roku 1962 na czoło opodatkowania Kościoła wysunął się spór na tle niezakończonych ksiąg inwentarza. Nieprowadzenie ksiąg inwentarza było zjawiskiem masowym. W związku z tym począwszy od roku 1962 niemal wszystkie jednostki kościelne traciły prawo do zwolnienia od podatku, głównie z tego powodu, a jednocześnie przyczyniły się do stosowania ze strony państwa sankcji podatkowych i karno-skarbowych<sup>124</sup>.

Powszechne opodatkowanie instytucji kościelnych z powodu nieprowadzenia ksiąg inwentarza, a seminariów i zakonów z powodu wydatków na utrzymanie, wywoływały w praktyce wiele zjawisk negatywnych. Dotyczyło to wydatków ponoszonych na cele kultu, zarobków zakonników i kosztów ich utrzymania, w seminariach wydatków na utrzymanie alumnów, w diecezjach na utrzymanie księży chorych i niezdolnych do pracy<sup>125</sup>.

Zdaniem Episkopatu Polski, nałożenie obowiązku prowadzenia księgi inwentarza było niezgodne z dekretem *o postępowaniu podatkowym*, ponadto zbyt ciężkie przy postępowaniu podatkowym. Stanowiło jedynie środek represji wobec Kościoła ustalony przez władze, dlatego też Episkopat Polski prowadził liczne rozmowy z władzami państwowymi, postulując jednocześnie całkowite usunięcie prowadzenia księgi inwentarzowej<sup>126</sup>.

Mimo podejmowanych rozmów przez władze kościelne z władzami państwowymi w kwestii księgi inwentarza, nie doszło do żadnego porozumienia, a dnia 15.07.1964 r. Minister Finansów wydał okólnik *w sprawie prowadzenia ksiąg inwentarza przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne*<sup>127</sup>, w którym nie tylko podtrzymał obowiązek prowadzenia księgi inwentarzowej przez Kościół i zakony, ale udzielił organom finansowym wskazania, celem wywarcia nacisku na Kościół i zakony, by założyli księgę inwenta-

---

<sup>124</sup> Zaledwie 26 % parafii i niewielka liczba zakonów prowadziły księgę inwentarza. Notowano przypadki rezygnacji prowadzenia ksiąg przez parafie na skutek stosowania do nich represji przez hierarchię kościelną /Por. Tamże, k. 34/.

<sup>125</sup> Por. *Informacja o realizacji polityki podatkowej w stosunku do instytucji i kleru rzymskokatolickiego*, AAN 1587/RK/125/497, k. 120.

<sup>126</sup> Por. *Pro memoria odnośnie uregulowania przepisów podatkowych dla kościelnych osób prawnych*, AAN 1587/RK/125/496, k. 73. Szerzej na temat postulatów Episkopatu Polski, co do kwestii usunięcia obowiązku prowadzenia ksiąg inwentarzowych, omówione zostanie we wnioskach podsumowujących rozdział.

<sup>127</sup> Dz. Urz. Min. Fin. z 1964 r., Nr 7, poz. 15.

rzową<sup>128</sup>. Co więcej, rok później, a mianowicie dnia 05.06.1965 r. Ministerstwo Finansów skierowało do kierowników wydziałów finansowych ściśle poufne pismo<sup>129</sup>, w którym określiło podstawy do wszczęcia procesów sądowych z powodu ewentualnego nieprowadzenia ksiąg inwentarzowych.

Powyższe pismo, odnośnie stosowania sankcji karnych (stosowania kary aresztu zastępczego) i podatkowych w stosunku do parafii za niezakończenie ksiąg inwentarza, pozostawało w sprzeczności z wydanym dnia 19.07.1963 r. okólnikiem<sup>130</sup>. Tak więc w terenie działały równoległe sprzeczne ze sobą dyspozycje centralne, co wywoływało dezorientację w terenowych organach władzy odnośnie do kierunku i metod działania<sup>131</sup>.

Pomimo braku akceptacji władz państwowych, Konferencja Episkopatu Polski w dniu 16.06.1967 r. wydała zarządzenie zakazujące prowadzenia i zakładania księgi inwentarza majątku kościelnego do czasu osiągnięcia porozumienia z władzami państwowymi<sup>132</sup>.

---

<sup>128</sup> W okólniku Minister Finansów wskazał m.in. na § 14 rozporządzenia z 1962 r., a więc zasady i tryb zakładania i prowadzenia księgi inwentarza. Ponadto określił, jakie składniki majątkowe powinny być wpisane do księgi, według jakich działań należy ją prowadzić i jakie rubryki powinna ona zawierać. Co więcej przy ocenie księgi polecił kierować się zasadami prawa rzeczowego, a więc czy dany składnik majątkowy stanowi ruchomość czy też część składową nieruchomości (poza traktowaniem: dzwonoń i organów jako ruchomości). Niewłaściwe zakwalifikowanie składnika majątkowego organa finansowe miały traktować jako usterki i braki formalne. Zgodnie z okólnikiem księgi liturgiczne, dokumentacyjne (np. metrykalne) oraz zbiory korespondencji nie podlegały wpisaniu do księgi inwentarza. Minister Finansów zezwolił również na niewpisywanie do ksiąg przedmiotów o wartości nie wyższej niż 100 zł bądź gdy okres jego użytkowania nie przekraczał jednego roku. Natomiast w zakonach można było nie wpisywać do księgi drobnych przedmiotów osobistego użytku (np. obuwia, odzieży, bielizny).

<sup>129</sup> *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Oplat z dnia 05.06.1965 r. do Kierowników Wydziałów Finansowych Prezydium Rad Narodowych Szczepła Wojewódzkiego, dotyczące wykładni przepisów o księgach rachunkowych kościelnych osób prawnych oraz niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego.* (AAN 1587/RK/77/25, k. n. pag./). Były to pismo ściśle tajne, znane tylko aparatowi podatkowemu.

<sup>130</sup> *Okólnik z dnia 19.07.1963 r. w sprawie wykładni przepisów o księgach rachunkowych kościelnych osób prawnych i zakonów oraz niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego, Dz. Urz. Min. Fin. z 1963 r., Nr 7, poz. 12.*

<sup>131</sup> *Por. Notatka w sprawie wytycznych wydanych przez Wydział Administracyjny KC PZPR dotyczących stosowania polityki podatkowej wobec kleru i instytucji kościelnych, AAN 1587/RK/125/507, k. 259.*

<sup>132</sup> Należy zauważyć, że walka z duchowieństwem szykanowanym przez grzywny, cofanie pozwoleń na budowę obiektów sakralnych i kościelnych, zgłaszanie zastrzeżeń przy obsadzaniu stanowisk kościelnych, premiowanie księży „lojalnych władzy pań-

Zakaz ten obejmował przedkładania zeszytów (jako wzoru księgi) do ostemplowania w urzędzie finansowym. Ponadto obejmował okazywanie lub przedkładanie do ostemplowania kościelnego (parafialnego) „spisu inwentarza kościelnego”, przeprowadzonego w myśl prawa kanonicznego, władzom świeckim, ponieważ spis ten służyć miał wyłącznie władzom kościelnym. Zakazano także dopuszczania kogokolwiek z ramienia władz świeckich państwowych do przeprowadzenia spisu inwentarza kościelnego (przedmiotów kościelnych) przez jakiegokolwiek osoby lub komisje państwowe zgłaszające się w parafii. Odnosiło się to do wszystkich przedmiotów, naczyń i sprzętów znajdujących się zarówno w kościele, kaplicy, zakrystii, jak i biurze lub salce parafialnej (katechetycznej)<sup>133</sup>.

Tak więc, generalnie kwestionowana była zasadność nałożenia na kościelne osoby prawne obowiązku prowadzenia księgi inwentarza oraz skutki nieprowadzenia tej księgi. Co więcej, sprawa cofnięcia obowiązku prowadzenia księgi inwentarza wysuwana była jako zasadnicza i prowadząca do normalizacji stosunków w kwestiach podatkowych<sup>134</sup>. Co zresztą w rezultacie przyniosło oczekiwany skutek, ponieważ dnia 01.01.1972 r.<sup>135</sup> Minister Finansów wydał rozporządzenie, które skasowało obowiązek prowadzenia ksiąg inwentarzowych. Niemniej jednak po zniesieniu tego obowiązku z całą ostrością kwestionowany był wymiar podatku z powodu nieprowadzenia księgi inwentarza za rok 1971 i za lata poprzednie. Wysuwana była teza, że skoro księga inwentarza została skasowana, to nie było podstaw prawnych i merytorycznych do wymierzania podatku z tego tytułu za lata ubiegłe, a wszelkie wymierzone już podatki powinny być umorzone, natomiast sumy wpłacone na podatek z tego tytułu zaliczone na poczet innych podatków<sup>136</sup>.

---

stwowej” trwała 10 lat. Konferencja Episkopatu Polski powołując się na przepisy prawa kanonicznego (kan. 1497 § 2, 1522 § 3) w dniu 16.04.1967 r. sprzeciwiła się tego rodzaju praktykom i wzięła w obronę księży zachowujących przepisy prawa kanonicznego. Szerzej na ten temat por. P. Raina, *Kościół – Państwo w świetle akt Wydziałów do Spraw Wyznań 1967-1968. Próba kontroli Kościoła. Wydarzenia marcowe. Interwencja Czechosłowacji*, Warszawa 1994, s. 7-132.

<sup>133</sup> Por. *Pro memoria Konferencji Episkopatu Polski*, AAN 1587/RK/83/21, k. 54.

<sup>134</sup> Por. *Uzasadnienie rozporządzenia...*, AAN 1587/RK/125/497, k. 34.

<sup>135</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10.02.1972 r. Zmieniające rozporządzenie w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne*, Dz. U. z 1972 r., Nr 6, poz. 35.

<sup>136</sup> Por. *Informacja o realizacji...*, AAN 1587/RK/125/497, k. 122.

### 3. Zaliczki i przedpłaty na podatek dochodowy

Kościelne osoby prawne obowiązane były bez wezwania wpłacać zaliczki i przedpłaty na podatki na zasadach określonych we właściwych rozporządzeniach<sup>137</sup>.

Tak więc, stosownie do postanowień rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21.04.1961 r. w sprawie przedpłat na zaliczki na podatek obrotowy i dochodowy<sup>138</sup> osoby prawne niebędące podmiotami gospodarki uspołecznionej, a otrzymujące np. od związków wyznaniowych i ich instytucji należności za świadczenia rzeczy i usług, podlegające przepisom o podatku obrotowym i dochodowym lub tylko dochodowym, obowiązane były do wpłacania przedpłat na zaliczki na podatki: obrotowy i dochodowy lub na podatek dochodowy. Obowiązek wpłacania przedpłat powstawał gdy wysokość jednorazowej wpłaty w ciągu ostatnich 3 miesięcy, przekraczała 1500 zł. Wysokość przedpłat wahała się w granicach od 10 % do 20 %.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, należy zauważyć, że jednak prawodawca poszedł w tym względzie jeszcze dalej i dnia 22.02.1962 r.<sup>139</sup> wydał kolejne rozporządzenie dla podatników gospodarki nieuspołecznionej, tym razem dotyczące sprawy zaliczek regularnych na wszystkie podatki. Tak więc kościelne osoby prawne, opłacające podatek obrotowy, zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 4 omawianego rozporządzenia, zobowiązane były do wpłacania zaliczek na ten podatek za miesiąc ubiegły w wysokości podatku przypadającego od obrotu osiągniętego w ubiegłym roku. Natomiast podstawą do obliczenia wysokości zaliczek na podatek dochodowy były w stosunku do podatników prowadzących księgi handlowe dochody w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, ustalone na podstawie miesięcznego bilansu. Jeśli natomiast kościelna osoba prawna nie prowadziła księgi handlowej, wówczas podstawą do obliczenia zaliczki był dochód osiągnięty w ubiegłym miesiącu.

Na podstawie przepisów prawnych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 03.11.1967 r. w sprawie przedpłat na po-

<sup>137</sup> Por. K. Kostrzewski, *Obowiązki podatkowe...*, s. 24 i n.

<sup>138</sup> Dz. U. z 1961 r., Nr 27, poz. 133.

<sup>139</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22.02.1962 r. w sprawie zaliczek na podatki*, Dz. U. z 1962 r., Nr 15, poz. 66.

*datki obrotowy i dochodowy*<sup>140</sup> kościelne osoby prawne zobowiązane były do wpłacania przedpłat na podatek obrotowy w wysokości od 10 % do 20 % kwoty zapłaty brutto z tytułu lub na poczet należności. Natomiast wysokość przedpłat na podatek dochodowy (ze sprzedaży nieruchomości lub ich części) uzależniona była od nadwyżki ze sprzedaży nieruchomości, obliczonej prowizorycznie na podstawie danych przedstawionych przez podatnika. W przypadku zaś należności osiągniętych z tytułu eksploatacji praw autorskich, opłat za korzystanie z patentów na wynalazki oraz opłat licencyjnych itp. wysokość przedpłat ustalono, przyjmując sumę wypłat osiągniętych od początku roku podatkowego. Przedpłaty te płatne były sporadycznie przez kościelne osoby prawne od otrzymanych każdorazowo należności za świadczenia przez te osoby wykonywane, a podlegające podatkowi obrotowemu i dochodowemu, o ile wypłacane były przez jednostki gospodarki uspołecznionej i związki wyznaniowe, i ich instytucje<sup>141</sup>.

Również rozporządzenie z dnia 29.11.1979 r.<sup>142</sup> stanowiło potwierdzenie powyższych postanowień Ministra Finansów. Z tym że do przedpłat na podatek obrotowy i dochodowy prawodawca dodał jeszcze obowiązek uiszczania przedpłat przez osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej na opłatę skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła. Wysokość przedpłat wahała się w granicach od 1 % do 20 % kwoty należności.

Z kolei zgodnie z rozporządzeniem z dnia 09.12.1986 r.<sup>143</sup> podatnicy podatku obrotowego i dochodowego, niebędący jednostkami gospodarki uspołecznionej, zobowiązani byli do wpłacania zaliczek na te podatki. Wysokość zaliczek na obydwie podatki za dwa pierwsze miesiące w pierwszym kwartale roku podatkowego wynosiła 1/12 sumy zaliczek na te podatki za rok ubiegły. W drugim kwartale 1/3, w trzecim 1/6, a w czwartym kwartale 1/9 sumy zaliczek na te

---

<sup>140</sup> Dz. U. z 1967 r., Nr 42, poz. 212; zm. Dz. U. z 1979 r., Nr 24, poz. 145; zm. Dz. U. z 1982 r., Nr 4, poz. 29; Szerzej na ten temat por. M. Matuszak, *Wybrane podatki i opłaty*, Poznań 1979, s. 136-138.

<sup>141</sup> Por. *Pismo Sekretarza Episkopatu Polski w sprawie zaliczek i przedpłat na podatki*, AAN 1587/RK/83/21, k. 53.

<sup>142</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przedpłat na podatki obrotowy i dochodowy oraz na opłatę skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła* (Dz. U. z 1979 r., Nr 29, poz. 172); zm. Dz. U. z 1982 r., Nr 4, poz. 30.

<sup>143</sup> *Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zaliczek na podatki obrotowy i dochodowy*, Dz. U. z 1986 r., Nr 47, poz. 237.



podatki. Za trzeci miesiąc każdego kwartału zaliczkę na podatek obrotowy stanowiła różnica pomiędzy podatkiem obrotowym, obliczonym od kwartalnego obrotu przy zastosowaniu właściwych stawek tego podatku, a sumą zaliczek na podatek obrotowy wpłaconych za dwa pierwsze miesiące kwartału. Zaliczkę natomiast na podatek dochodowy stanowiła (w pierwszym kwartale) różnica pomiędzy 1/4 podatku dochodowego, przypadającego od dochodu osiągniętego w danym kwartale, obliczonego w stosunku rocznym, a sumą zaliczek na ten podatek za dwa ubiegłe miesiące. W drugim kwartale ta różnica wynosiła 1/2, a w trzecim 3/4 podatku dochodowego<sup>144</sup>.

### Wnioski końcowe

Zapoczątkowana pod koniec lat 50-tych polityka podatkowa państwa wobec Kościoła stanowiła poważny i skuteczny środek oddziaływania politycznego, który posiadał wyraźny, określony cel. Przede wszystkim za pośrednictwem tak prowadzonej polityki podatkowej państwo dążyło do ograniczenia bazy materialnej Kościoła, a także ograniczenia możliwości finansowania przez Kościół działalności, wykraczającej poza ramy czynności ściśle kultowych<sup>145</sup>.

Najwięcej konfliktów między władzami podatkowymi a Kościołem wywoływało opodatkowanie kościelnych osób prawnych podatkiem dochodowym. Władze podatkowe w okresie PRL dokonywały nierealnych wymiarów w podatku dochodowym wobec kościelnych osób prawnych. Wymiary te dokonywane były na podstawie błędnej wykładni przepisów prawnych podatkowych i błędnej praktyki organów finansowych, które naruszały zasady słuszności i praworządności<sup>146</sup>.

Pewnym potwierdzeniem może być fakt, że kościelne osoby prawne, w myśl art. 2 ust. 2 dekretu *o podatku dochodowym*, zwolnione były warunkowo od tego podatku, w szczególności, jeżeli dokonano wydatku na koszty funkcjonowania, a nadwyżkę zużyto na cele statutowe (kult religijny, dobroczynne, oświatowe itp.). Jed-

<sup>144</sup> Por. § 2 ust. 1 omawianego rozporządzenia.

<sup>145</sup> Kościół stosunkowo często określany był w pismach wydziałów finansowych tzw. „wrogiem klasowym” /Por. *Pismo Prezydium Wojewódzkiej Rady Narodowej w Rzeszowie do Urzędu ds. Wyznań*, AAN 1587/11/37/1014, k. 1/.

<sup>146</sup> Szerzej por. H. J. Stehle, *Tajna dyplomacja Watykanu. Papiestwo wobec komunizmu 1917-1991*, Warszawa 1993.

nakże praktyki władz finansowych usiłowały wynaleźć okoliczności i nadać im charakter „przyczyn powodujących utratę zwolnienia”, aczkolwiek „przyczyny te” w świetle przepisów podatkowych były błędne<sup>147</sup>.

Jedną z „przyczyn”, która miała upozorować utratę zwolnienia podatkowego i w konsekwencji powodować wymiar podatku, były sumy wpłacone na określony przez wpłacającego cel, będące w swej istocie sumami przechodnimi. Uznane zostały przez władze finansowe w sposób dowolny i sprzeczny z ich istotą jako przychody własne, tj. bez jakiegokolwiek przeznaczenia<sup>148</sup>.

Było to sprzeczne z art. 2 ust. 2 dekretu o podatku dochodowym, który dotyczył wszelkich przychodów, ale tylko własnych, a nie przychodów z określonym przeznaczeniem, więc obcych, które musiały zgodnie z wolą ofiarodawcy być wydatkowane w całości na oznaczony cel. Ponadto było sprzeczne z rozporządzeniem z 21.07.1960 r., które wyraźnie określiło, że fundusze celowe muszą być użyte na określony cel<sup>149</sup>, z tym że zmiana przeznaczenia wymagała zgody ofiarodawcy oraz sprzeczne z zasadami księgowości wymagającej osobnego ujmowania sum, mających szczególne określone przeznaczenie, a więc nie własnych, lecz obcych<sup>150</sup>.

Władze finansowe w ten sposób niesłusznie odmawiały obliczenia sum wpłaconych na określony cel i uznania wpłat ofiarodawców na ten cel. W szczególności kwot wpłaconych w diecezjalnych seminariach duchownych na wyżywienie kleryków i pracowników (kwoty te wpłacały rodziny, krewni, znajomi), także kwot wpłaconych przez duchowieństwo na podstawie uchwalonego statutu na cele funduszu, który służył Wzajemnej Pomocy Kapłańskiej. Kwoty te wpłacali duchowni w formie miesięcznych składek, a tworzony z tych składek fundusz przeznaczony był na pomoc duchownym w wypadku ich niezdolności do pracy (zapomogi, emerytury). Władze finansowe niesłusznie również odmawiały obliczenia kwot wpłaconych przez wiernych na cele miłosierdzia chrześcijańskiego (do skarbon na biednych, „na chleb św. Antoniego”) oraz kwot

<sup>147</sup> Por. Tamże.

<sup>148</sup> Por. *Notatka w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 257.

<sup>149</sup> *Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie funduszy dobrowolnych świadczeń społecznych*, Dz. U. z 1960 r., Nr 39, poz. 233.

<sup>150</sup> Por. *Notatka w sprawie...*, AAN 1587/RK/125/507, k. 258.

wpłaconych w formie taks i ofiar przeznaczonych na Sekretariat Prymasa Polski i Sekretariat Episkopatu. Kwoty te wpłacali wierni i duchowni za dyspensy udzielone przez Ks. Prymasa na mocy posiadanych uprawnień szczególnych i w formie ofiary specjalnie na Sekretariat Prymasa, jako władzę kościelną ogólnopolską, zbieranych na mocy zarządzenia władz kościelnych. Do takich kwot należały także kwoty wpłacane na katedrę a przeznaczone na utrzymanie kościoła katedralnego w diecezji, jako macierzy kościołów oraz kwoty wpłacane przez wiernych na budowę, odbudowę kościoła, zakup potrzebnych do tego materiałów budowlanych<sup>151</sup>.

Ponieważ organa finansowe wpłaconych na powyższe cele kwot nie chciały wbrew logice uznać za sumy przechodnie, lecz uznały je za przychód własny, a wydatków na te określone cele nie uznały, spowodowało to opodatkowanie podatkiem dochodowym prawie wszystkich seminariów duchownych, kurii, parafii i zakonów. Ponadto, pomimo że Ministerstwo Finansów w wytycznych z dnia 10.08.1959 r.<sup>152</sup> zwolniło kwoty przekazane przez kurię kościołom parafialnym, przeważnie zabytkowym na remont i konserwację kościoła parafialnego, to jednak władze finansowe się do tego nie stosowały i nakładały podatek<sup>153</sup>.

Zawężenie w przepisach pojęcia wydatków na cele kultu doprowadziło w końcu do tego, że wydatki parafii np. na instalację dzwonnów i ołtarzy powodowały utratę warunków do zwolnienia od podatku. Wywoływało to największe spory władz finansowych z proboszczami, którym próbowano tłumaczyć, że tego rodzaju wydatki nie miały charakteru kultowego<sup>154</sup>.

Z kolei w zgromadzeniach zakonnych nie uznawano wydatków na utrzymanie osób oddających wszystkie swoje dochody do kasy wspólnej i nawet pensje opodatkowane już podatkiem od wynagrodzeń, czy też renty oddane do kasy wspólnej i wydane na utrzymanie, poddawane były ponownemu opodatkowaniu<sup>155</sup>.

---

<sup>151</sup> Por. Tamże, k. 259.

<sup>152</sup> Por. *Wytyczne Ministerstwa Finansów z dnia 10.08.1959 r. w związku z wątpliwościami nasuwającymi się przy opodatkowaniu osób prawnych kościelnych i zakonnych*, AAN 1587/RK/125/491, k. 80-88.

<sup>153</sup> Por. *Notatka w sprawie wytycznych dotyczących stosowania polityki podatkowej wobec kleru i instytucji kościelnych*, AAN 1587/RK/125/507, k. 260.

<sup>154</sup> Por. *Notatka w sprawie...* AAN 1587/RK/125/507, k. 257.

<sup>155</sup> Por. Tamże, k. 258.

Tak więc można powiedzieć, że wymiary podatku dochodowego opierały się na dowolnie stworzonych fikcjach, że zgromadzenie dawało utrzymanie, choć nie wynikało to z księgi rachunkowej. Czy też, że członkowie zgromadzenia odprowadzali swe wynagrodzenia i renty, choć odprowadzanie takie nie miało miejsca i przychody te nie figurowały w księdze rachunkowej zgromadzenia. Albo, że członkowie zgromadzenia otrzymywane indywidualnie przesyłki (pieniężne i paczki) oddawali do kasy zgromadzenia, choć tego wcale nie czynili<sup>156</sup>.

Ponadto, obowiązek oddawania przychodów do kasy wspólnej na mocy ślubu ubóstwa zakładał, że zakon zapewniał swym członkom pełne utrzymanie, co było przy ówczesnej interpretacji przez władze ustaw podatkowych fizyczną niemożliwością. Stąd członkowie zakonów nie mogli i nie oddawali swych przychodów do kasy wspólnej<sup>157</sup>.

Należy też zauważyć, że nawet przy wymiarach podatku dochodowego władze finansowe w oparciu o błędne wyjaśnienie Ministra Finansów domagały się wykazania przychodu z gospodarstw rolnych. Było to sprzeczne z art. 2 ust. 2 i art. 11 dekretu *o podatku dochodowym* z dnia 23.04.1953 r.<sup>158</sup>, w myśl których ocenie podatkowej podlegały oczywiście tylko dochody, które przedmiotowo (z gospodarstwa rolnego) nie były w ogóle zwolnione<sup>159</sup>. Tak więc nie można oceniać i poddawać analizie dochodów, które przedmiotowo były w ogóle wyłączone spod tej oceny jako zwolnione całkowicie od podatku dochodowego.

Ponadto wbrew postanowieniom § 2 wytycznych Ministerstwa Finansów z dnia 10.08.1959 r. dotacje kurii dla diecezjalnego seminarium duchownego uznano za przyczynę utraty zwolnienia i wymierzano odnośny podatek dochodowy.

Także nałożenie obowiązku prowadzenia księgi inwentarzowej było niezgodne z dekretem *o postępowaniu podatkowym* oraz z art. 4 ust. 3 Konstytucji PRL, który mówił, że organy władzy i administracji państwowej działają na podstawie przepisów prawa<sup>160</sup>. Opie-

---

<sup>156</sup> Por. Tamże, k. 258.

<sup>157</sup> Por. Tamże, k. 259.

<sup>158</sup> Dz. U. z 1953 r., Nr 23, poz. 91.

<sup>159</sup> J. Białobrzeski, M. Donner, K. Więdcowski, *Podatek obrotowy i podatek dochodowy*, Warszawa 1958, s. 97 i n.

<sup>160</sup> Por. *Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków Miejskich do Urzędu ds. Wyznań*, AAN 1587/11/37/1019, k. 3-4.

rając się na tej zasadzie, Episkopat Polski twierdził, że Minister Finansów nie posiadał do tego ustawowego upoważnienia i dlatego przekroczył wspomnianą zasadę. Tak więc z tych właśnie względów wydane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20.02.1962 r. *w sprawie prowadzenia ksiąg przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne*<sup>161</sup> w części dotyczącej obowiązku prowadzenia ksiąg inwentarzowych było nieważne i zbyteczne przy postępowaniu podatkowym. Stanowiło jedynie środek represji wobec Kościoła ustalony przez byłe władze oraz zmierzało do biurokracji i utrudnienia życia kościelnym osobom prawnym<sup>162</sup>. Zresztą, sposób rozchodowania przychodów zawierała jedynie księga rachunkowa i dlatego ona tylko mogła służyć jako podstawa do zwolnienia, względnie opodatkowania kościelnej osoby prawnej. Spis inwentarza nie miał na ewentualne opodatkowanie żadnego wpływu, ponieważ nie istniał wówczas w PRL podatek od składników majątkowych i dlatego księga ta w postępowaniu podatkowym nie stanowiła jakiegokolwiek znaczenia.

Znane były, zdaniem władz kościelnych, pogłoski, że spis ten stanowić miał przygotowanie do upaństwowienia wszelkiego majątku kościelnego i przejęcia go na własność przez państwo ludowe<sup>163</sup>.

Zaprowadzenie księgi inwentarzowej upoważniało organy finansowe do prowadzenia kontroli nie tylko samej księgi, lecz i spisane go w niej inwentarza, który stanowiły m.in. naczynia konsekrowane oraz inne przedmioty poświęcone wyłącznie służbie Bożej. Kontrola tych przedmiotów, które znajdowały się w kościele lub zakrystii, przez urzędnika państwowego, który mógł być innego wyznania lub np. ateistą, byłoby, zdaniem władz kościelnych, naruszeniem należnego szacunku miejscom i przedmiotom kultu Bożego. Z tych względów władze kościelne nakładanie takiego obowiązku na kościelne osoby prawne uważały za sprzeczne z zasadą wolności sumienia, a więc niezgodne z art. 70 ust. 1 Konstytucji PRL. Co więcej, kontrola miejsc i przedmiotów kultowych stanowiłaby naruszenie kan. 1160 KPK, który stanowił, że „miejsca święte są wyłączone spod ingerencji władzy świeckiej”<sup>164</sup>.

<sup>161</sup> Dz. U. z 1962 r., Nr 18, poz. 77.

<sup>162</sup> Por. *Pro memoria odnośnie...* AAN 1587/RK/125/496, k. 73.

<sup>163</sup> P. Raina, *Kościół w PRL...*, t. II, s. 292.

<sup>164</sup> Por. Kan. 1160 KPK z 1917 r.

Pomijając to wszystko, co powiedziano wyżej, należy stwierdzić, że prowadzenie tej księgi zgodnie z wymaganiami rozporządzenia z 20.02.1962 r. oraz wyjaśnieniami danymi w okólniku z dnia 15.07.1964 r.<sup>165</sup> było w normalnych warunkach niemożliwe, ponieważ ten sam przedmiot o wartości 100 zł wpisany w dniu nabycia musiał być wykreślony w dniu wyjścia z użytku wraz z protokołem lub innym dowodem, co praktycznie nie było możliwe do spełnienia.

Niestosowanie się do tych wytycznych powodowało wadliwość prowadzenia księgi i podlegało karze na podstawie ustawy karnoskarbowej. Władze kościelne, uważając żądane prowadzenie tej księgi za akt represji, twierdziły, że nie ma w zasadzie różnicy, czy być karanym za nieprowadzenie, czy wadliwe prowadzenie. Przy tak widocznym negatywnym podejściu władz do instytucji kościelnych zawsze byłaby okazja do znalezienia wadliwości w prowadzeniu księgi, a w konsekwencji karania.

Także wyjaśnienie Ministra Finansów zawarte w okólniku z dnia 19.07.1963 r. w sprawie wykładni przepisów o księgach rachunkowych kościelnych osób prawnych i zakonów oraz niektórych przepisów w zakresie podatku dochodowego<sup>166</sup> ustalające, że księga inwentarzowa jest składnikiem księgi rachunkowej oraz stanowi warunek ważności tej księgi, było wadliwe i nie posiadało mocy prawnej.

Mianowicie art. 2 ust. 3 dekretu o postępowaniu podatkowym<sup>167</sup>, na którym oparto moc prawną okólnika, został wadliwie odczytany i zastosowany. Przepis ten upoważniał Ministra do wyjaśnienia określić (w formie okólnika), użytych w przepisach o daninach publicznych. Rozporządzenie jednak z dnia 20.02.1962 r.<sup>168</sup>, do którego odnosił się wspomniany okólnik, nie dotyczyło danin, lecz jak mówił jego tytuł dotyczyło ksiąg. W myśl art. 101 ust. 6 dekretu

---

<sup>165</sup> Okólnik z dnia 15.07.1964 r. w sprawie prowadzenia księgi inwentarza przez kościelne osoby prawne oraz zakony i kongregacje duchowne, Dz. Urz. Min. Fin. z 1964 r., Nr 7, poz. 15.

<sup>166</sup> Dz. Urz. Min. Fin. z 1963 r., Nr 10, poz. 12.

<sup>167</sup> Zgodnie bowiem z pkt 2 okólnika „... zwolnienie od podatku dochodowego, przewidzianego w art. 2 ust. 2 dekretu o podatku dochodowym, następuje pod warunkiem udowodnienia okoliczności uzasadniających zwolnienie. W związku z tym, w przypadkach stwierdzenia nieprowadzenia ksiąg inwentarza przewidzianych przepisami należy księgi rachunkowe pomijać, jako dowód w postępowaniu podatkowym i orzekać utratę warunków do zwolnienia od podatku dochodowego”.

<sup>168</sup> Dz. U. z 1962 r., Nr 18, poz. 77.

o postępowaniu podatkowym przepisy odnośnie do warunków, jakim winny podlegać księgi, by stanowić mogły dowód w postępowaniu podatkowym, winny być wydane w formie rozporządzenia, nie zaś okólnika. Ponadto, stosując uchwałę Prezydium Rządu z dnia 10.01.1952 r.<sup>169</sup> w Dzienniku Urzędowym, nie ogłasza się aktów z mocą prawa powszechnie obowiązującego. Także Sąd Najwyższy w orzeczeniu z dnia 27.06.1957 r. określił, że: „okólniki nie stanowią źródła prawa i nie mogą stwarzać dla obywateli żadnych obowiązków”<sup>170</sup>. Twierdzenie sformułowane w okólniku, jakoby księga inwentarzowa była częścią składową księgi rachunkowej, było sprzeczne z cytowanym rozporządzeniem z 20.02.1962 r. Rozporządzenie to mówiło mianowicie o tych księgach jako od siebie niezależnych, ponieważ w § 1 zostało powiedziane, że kościelne osoby prawne „obowiązane są prowadzić księgi rachunkowe i księgę inwentarza”. Tak więc spójnik „i” świadczył o niezależności tych ksiąg. Co więcej, w objaśnieniach podanych we wzorach urzędowego nakładu księgi rachunkowej nie było zaznaczone, iż do ważności księgi rachunkowej wymagana była księga inwentarzowa<sup>171</sup>. Zresztą sposób rozchodowania przychodów zawierała jedynie księga rachunkowa i dlatego ta tylko mogła służyć jako podstawa do zwolnienia, względnie opodatkowania kościelnej osoby prawnej. Spis inwentarza nie miał, zdaniem Episkopatu, na ewentualne opodatkowanie żadnego wpływu<sup>172</sup>, gdyż nie istniał w PRL podatek od składników majątkowych i dlatego księga ta w postępowaniu podatkowym była bez żadnego znaczenia. Ponadto stan nabycia przedmiotów zarówno kupionych, jak i darowanych wynikał na bieżąco z księgi rachunkowej, bez potrzeby dublowania tego stanu przez prowadzenie osobnej księgi inwentarzowej<sup>173</sup>.

<sup>169</sup> Por. *Uchwała Nr 22 Prezydium Rządu z dnia 10.01.1952 r. w sprawie zasad i trybu wydawania dzienników urzędowych ministerstw i urzędów celnych oraz dzienników międzyresortowych*, Mon. Pol. z 1952 r., Nr A-9, poz. 83.

<sup>170</sup> Por. *Orzeczenie Sądu Najwyższego* /3 CR 702/56/.

<sup>171</sup> Por. *Dlaczego nie prowadzimy księgi inwentarzowej*, AAN 1587/RK/125/518, k. 111-114.

<sup>172</sup> Episkopat Polski, aż do momentu skasowania rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 10.02.1972 r., obowiązku prowadzenia tej księgi, wystosowywał liczne pro memoria do władz państwowych, w celu zniesienia księgi inwentarzowej. Dlatego też niektóre z ich argumentów, zresztą podobne treściowo zostały zaprezentowane /Por. *Dlaczego nie prowadzimy..*, AAN 1587/RK/125/518, k. 111/.

<sup>173</sup> Por. *Dlaczego nie prowadzimy..*, AAN 1587/RK/125/518, k. 113.

Jak z powyższego wynika, zarówno okólnik z dnia 19.07.1963 r., jak i z dnia 15.07.1964 r. nie posiadały oparcia w żadnej ustawie, wydane więc były bez podstawy prawnej z przekroczeniem konstytucyjnych uprawnień. Ponadto sprzeczne były z zawartym z Kościołem katolickim porozumieniem, będącym podstawą istniejących stosunków Kościoła z państwem. Krzywdziły Kościół, dyskryminując go w porównaniu z innymi organizacjami społecznymi. Przekraczały także uzasadnienia gospodarcze, wchodząc w sferę nacisku politycznego. Obciążały Kościół podatkami, które z uwagi na zakres i rozmiar nie były w ogóle możliwe do zapłacenia<sup>174</sup>.

Ten podwójny impas, zmierzający do stosowania przymusu i nacisku na kościelne osoby prawne, nie odniósł skutku, ujmując dobrej opinii państwa i powodując utratę zaufania obywateli do państwa. Ponieważ, zdaniem władz kościelnych, jedynie tylko uzgodnione koncepcje zdołałyby kraj w sprawie podatków kościelnych wyprowadzić z impasu, oczekiwały one propozycji możliwych do przyjęcia, uwzględniających następujące minimalne, ale zasadnicze zastrzeżenia. Otóż właśnie, ze względów kultowo-religijnych, nie zgodzono się na księgę inwentarzową, która obejmowała przedmioty służące do celów kultu, jak obrazy religijne, sprzęty i naczynia (kielichy, monstrancje itp.), szaty i bieliznę kościelną. Nie mogło też być mowy o spisywaniu przedmiotów zabytkowych i dzieł sztuki oraz spisywania ksiąg liturgicznych i bibliotek<sup>175</sup>. W ogóle spis rzeczy i przedmiotów w kościele nie był możliwy, gdyż w konsekwencji Kościół musiałby się zgodzić na przeprowadzanie inspekcji w świątyniach<sup>176</sup>.

W świetle powyższych stwierdzeń jasno wynika, że opodatkowanie kościelnych osób prawnych podatkiem dochodowym w okresie PRL oparte było na błędnej wykładni przepisów prawnych podatkowych i na błędnych praktykach organów finansowych, które niejednokrotnie naruszały zasadę słuszności i praworządności.

---

<sup>174</sup> Por. *Pismo Sekretarza Episkopatu do Pełnomocnika Rządu do Spraw Stosunków z Kościołem w sprawie wyjaśnienia Ministra Finansów z dnia 25.02.1959 r. oraz okólnika Ministerstwa Finansów Nr PO 5/59 z dnia 25.02.1959 r.*, AAN 1587/11/57/509, k. 9-10.

<sup>175</sup> *Pro memoria w sprawie zmiany zarządzeń Ministra Finansów odnośnie ksiąg inwentarzowych kościelnych osób prawnych*, AAN 1587/RK/125/491, k. 31-33.

<sup>176</sup> Szerzej por. A. Dudek, *O działaniach antykościelnych władz PRL w latach 1958-1966*, „Chrześcijanin w Świecie” 196/1994/ nr 4, s. 191-204.



### **Die Einkommensteuer von kirchlich die Rechtsperson in Polnischer Republik Volkstümlicher**

Das Besteuern kirchlich Rechtsperson Einkommensteuer in dem Zeitraum der Polnischen Republik Volkstümlicher es war auf der fehlerhaften Auslegung die Rechtsvorschrift steuerlich und auf fehlerhaft Praktikem der Organe Finanzen angelehntes, verletzten der mehrmalig die Regel des Rechts und des Schutzes gesetzlich.

Ergangen in diesem Zeitraum durch Finanzkraft Akte gesetzliches, und auch zahlreiches Anordnung (des Typs: die Rundschreiben, die Weisungen ob des Aufklärung), gingen zu in wie des weitläufigsten Unterziehen Vermögen und Aktivität Kirche Aufsicht Ämter staatlich, erschwerten der die Leitung der Funktion seelsorgerisch.

Es diente dieses Ziel zu dem Beispiel das Behandeln die Kirche als das Unternehmen zu bezahlen in die Leitung der Bücher Finanzen (das Journal und Inventars).