

Tadeusz Stanisławski
Lublin

Ewolucja ryczałtowego sposobu opodatkowania przychodów osób duchownych

Od dłuższego już czasu osoby duchowne osiągające przychody z tytułu pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim opłacają podatek dochodowy w formie ryczałtowanej. Taka właśnie forma tego podatku w odniesieniu do duchownych utrwaliła się w świadomości społecznej - o ile w ogóle istnieje wśród nas świadomość opodatkowania tej grupy społecznej - oraz w literaturze prawnej¹. Na ogół jednak nie wspomina się, że taka forma opodatkowania dotyczy wyłącznie “przychodów osiągniętych z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim”². Wszystkie pozostałe bowiem dochody, osiągnięte np. ze stosunku pracy, opodatkowane są na zasadach ogólnych. Jest to szczególnie aktualne od czasu otrzymywania przez duchownych wynagrodzenia za nauczanie religii w szkołach - dotyczy bowiem znacznej części duchowieństwa.

Nie można jednak absolutyzować ryczałtowej formy opodatkowania - nie zawsze bowiem w ten właśnie sposób opodatkowywano dochody duchownych, a i sam ryczałt ulegał zmianom. Ta właśnie ewolucja jest przedmiotem niniejszego opracowania. Jego celem jest

¹ P. Smoleń, M. Szustek-Janowska, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz 2000, s. 261; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 2000, s. 302 - 303.

² Art. 42 ust. 1 *Ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o ryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne* (Dz.U. 98.144.930; 00.104.1104, 122.1324).

zarysowanie ram czasowych, podstaw prawnych i kontekstu historycznego wprowadzania i modyfikowania tej formy opodatkowania dochodów osób duchownych w Polsce.

Wprowadzenie ryczałtowego sposobu opodatkowania dochodów duchowieństwa

Przez krótki czas po zakończeniu II wojny światowej w Polsce wciąż obowiązywał przedwojenny Konkordat z 1925 r.³ i ustalone w nim normy opodatkowania Kościoła.

Artykuł XV Konkordatu w przedmiocie opodatkowania dochodów osób duchownych stanowił, iż “duchowni, ich majątek oraz majątek osób prawnych, kościelnych i zakonnych podlegać będą opodatkowaniu na równi z osobami i majątkami obywateli Rzeczypospolitej oraz osób prawnych świeckich, z wyjątkiem wszakże (...) dóbr i praw majątkowych, których dochody są przeznaczane na cele kultu religijnego i nie przyczyniają się do dochodów osobistych beneficjariuszów (...)”.

Konkordat został jednak uznany za nieobowiązujący uchwałą polskiego rządu z 12 września 1945 r.⁴

16 maja 1946 r. uchwalono dekret o postępowaniu podatkowym⁵. Przepisom tego dekretu, jak również dekretu z dnia 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym⁶ podlegali duchowni, jeśli ich dochody nie były opodatkowane istniejącym wówczas również podatkiem od wynagrodzeń. Podatek od wynagrodzeń był znacznie korzystniejszy dla podatników, jednak dla duchownych pracujących w parafiach praktycznie niemożliwy do zastosowania. Nie wydano szczegółowych przepisów dotyczących odrębnych form lub sposo-

³ Konkordat pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Rzymie dnia 10 lutego 1925 r. (Dz.U.25.72.501).

⁴ Uchwała nie promulgowana w Dzienniku Ustaw. Por. S. Piotrowski, Konkordat zawarty ze Stolicą Apostolską w 1925 roku przestał obowiązywać jako wewnętrzna ustawa krajowa, PiP 1947, nr 12, s. 3 - 8; tam też tekst Uchwały Tymczasowego Rządu Jedności Narodowej z dnia 12 IX 1945 r.

⁵ *Dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym* (Dz.U.46.27.74; 48.12.94; 48.52.413).

⁶ *Dekret z 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym* (Dz.U.47.25.99 - tekst jedn.).

bów opodatkowania. W tym okresie również nie notowano jednak jeszcze spektakularnych konfliktów na tle wymiaru lub egzekucji podatków⁷.

Na podstawie dekretu o postępowaniu podatkowym (art. 84) - wydano rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 5 lipca 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych⁸. Wzór księgi podatkowej zawarty był w zarządzeniu Ministra Skarbu z dnia 12 lipca 1949 r.⁹

W tym czasie właśnie rok 1949 "był początkiem zdecydowanego "natarcia" władz państwowych i partyjnych na Kościół katolicki w Polsce"¹⁰. Wiązało się to z zakończeniem bezpośredniej walki o władzę i przejściem do etapu wprowadzania w kraju jedynej istniejącej oficjalnej ideologii¹¹. Następujące po tych wydarzeniach lata były okresem nasilenia prześladowań Kościoła i duchowieństwa, zatem mówienie o opodatkowaniu na zasadach ogólnych byłoby eufemizmem. Ze ściśle prawnego punktu widzenia jednak twierdzenie o takim wówczas sposobie opodatkowania dochodów osób duchownych nie jest pozbawione podstaw.

Dopiero na przełomie lat 1953 - 1954 w wypowiedziach przedstawicieli władz pojawiają się zapowiedzi złagodzenia restrykcji podatkowych - początkowo w formie korzystniejszej dla Kościoła interpretacji przepisów i ich właściwszej aplikacji. Charakterystyczne dla ówczesnych stosunków jest to, iż zapowiedzi takiego postępowania padają najpierw ze strony władz wyznaniowych, a nie skarbowych¹².

⁷ Por. R. Gryz, *Państwo a Kościół w Polsce 1945 - 1956 na przykładzie województwa kieleckiego*, Kraków 1999, s. 235 - 237.

⁸ *Rozporządzenie Ministra Skarbu z 5 lipca 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych* (Dz.U.49.40.292).

⁹ Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu z 1949 r. nr 24, poz. 152.

¹⁰ J. Poksiński, *Przeciw Kościołowi*, "Karta" 1992, nr 9, s. 137.

¹¹ J. M. Majchrowski, S. Nawrot, *Niektóre elementy stosunków państwo - kościelnych w Polsce lat 1945 - 1950*, Kraków 1984, s. 54.

¹² "Wymierzanie domiarów podatkowych w stosunku do księży w dotychczasowej skali nie jest już potrzebne. W zasadzie będzie się przyjmować zeznanie podatkowe księdza, oparte na księdze podatkowej Nr 11. **Domiarów podatkowych wymierzonych pod politycznym kątem widzenia** (podkr. autora) nie będziemy stosować, a jeżeli w pewnych wypadkach okaże się to potrzebne, to tylko za pozwoleniem Urzędu do Spraw Wyznań. Dotychczas nie wpłacone domiary zostaną

Wydarzenia, jakie miały miejsce w Polsce w 1956 roku, ujmowane w literaturze jako wydarzenia Października 1956, przyniosły również zmianę w relacjach Państwo - Kościół. Uwolniono Prymasa Polski kard. Stefana Wyszyńskiego, deklarowano chęć zmiany dotychczasowej polityki wyznaniowej i "ocieplenia" stosunków z Kościołem. W takiej atmosferze pod koniec 1956 r. powrócono do rokowań między przedstawicielami rządu i episkopatu. Jednym z poruszanych tematów były sprawy finansowe i podatkowe.

Wychodząc od zapowiedzi mniej restrykcyjnej interpretacji istniejących uregulowań, uzgodniono systemowe zmiany sposobu opodatkowania osób duchownych. Idea zryczałtowania podatku dochodowego, która narodziła się w trakcie tych rozmów, mimo późniejszych trudności, znalazła swoje trwałe miejsce w systemie opodatkowania osób duchownych.

Przełomowe znaczenie dla sposobu opodatkowania osób duchownych podatkiem dochodowym wydaje się mieć posiedzenie Podkomisji Podatkowej, złożonej z przedstawicieli Urzędu do Spraw Wyznań, Ministerstwa Finansów i Sekretariatu Episkopatu. Miało ono miejsce 6 grudnia 1956 r. w Warszawie, w siedzibie Urzędu do Spraw Wyznań. W czasie rozmów, mających - jak to określono - "charakter wstępny", omawiano pięć grup zagadnień podatkowych, a wśród nich poświęcono "więcej uwagi księdze Nr 11 i wynikającym stąd komplikacjom".

Pierwszym sygnałem było zaproponowanie przez przedstawiciela Ministerstwa Finansów ustalenia typowych odliczeń, np. seminaristicum, bądź objęcia całego podatku ryczałtem.

Owe ustalone wtedy "ogólne zasady" praktycznie dosłownie odpowiadają jednoznacznie przepisom okólnika Ministerstwa Finansów z 26 stycznia 1957 r.¹³, w którym ministerstwo zawiadamia o przystą-

księżom rozpo[rządzeniem] Min. Fin. umorzone. W tej chwili mamy już wyższe formy oddziaływania na kler reakcyjny", Protokół z odprawy kierowników referentów do spraw wyznań szczebla wojewódzkiego w Urzędzie do Spraw Wyznań w Warszawie, 19 grudnia 1953 r., tekst w: P. Raina, *Kościół w PRL. Kościół katolicki a państwo w świetle dokumentów 1945 - 1989*, t. 1, lata 1945-59, Poznań 1994, s. 452.

¹³ Okólnik Zarządu podatków i opłat Ministerstwa Finansów w sprawie zasad opodatkowania duchowieństwa Nr ZPO 5/57 z dn. 26 stycznia 1957 r., tekst w: P. Raina, dz. cyt., s. 585-587.

pieniu “do opracowywania przepisów prawnych, normujących sprawę opodatkowania kościelnych osób prawnych i osób duchownych”.

Okólnik ten przewiduje przede wszystkim, iż dla celów podatkowych (podatku dochodowego) parafie zostaną podzielone na kilka kategorii o określonych orientacyjnie wysokościach dochodu, a duchowni w zamian będą zwolnieni z obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych. Zeznania (deklaracje) podatkowe odpowiadające orientacyjnym wysokościami dochodu nie będą kwestionowane przez organy finansowe. W przypadku rozbieżności - podstawa opodatkowania ustalana będzie przez organ finansowy szczebla wojewódzkiego w porozumieniu z właściwą Kurią Biskupią.

Bardzo istotny jest fragment pkt. 2 części dotyczącej opodatkowania duchownych (osób fizycznych), mówiący, że “nie jest wykluczone, że pobór podatku dochodowego od proboszczów i wikariuszów zostanie zryczałtowany”.

Pierwszym dokumentem wprowadzającym postulowaną, ryczałtową formę opodatkowania osób duchownych, jest zarządzenie Ministerstwa Finansów z 5 czerwca 1957 r.¹⁴

Ministerstwo, “nawiązując do swego zarządzenia z dnia 26 stycznia 1957 Nr ZPO 5/57, ustala następujące wytyczne co do opodatkowania osób duchownych”. Stanowiły one, że:

a - jako kryterium przy ustalaniu wysokości dochodów należy przyjąć ilość mieszkańców parafii;

b - dochody z czynności duszpasterskich (nie licząc dochodów z innych źródeł) powinny kształtować się w przypadku proboszczów od 7000 zł do 26000 zł rocznie, a wikariuszy i rektorów kościołów od 6800 zł do 10000 zł rocznie według załączonej tabeli;

c - w przypadku opodatkowania proboszczów wprowadzono dodatkowe kryterium - położenia parafii w Polsce (preferowane podatkowo były parafie na terenie ziem odzyskanych oraz diecezji przemyskiej i tarnowskiej);

¹⁴ *Pismo Departamentu Podatków i Opłat Ministerstwa Finansów do wydziałów (oddziałów) finansowych Prezydium Rad Narodowych szczebla wojewódzkiego i powiatowego w sprawie opodatkowania duchownych Nr PO 7035/3/57 z dn. 5 czerwca 1957 r.*, Archiwum Akt Nowych (AAN), Urząd do Spraw Wyznań (UdSW), sygn. 125/491, s. 106 - 107.

d - ewentualne odwołania należy rozpatrywać po zasięgnięciu opinii właściwej kurii biskupiej;

e - zawiesza się obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych, a wszystkie wytyczne tego zarządzenia obowiązują już od roku podatkowego 1957.

Korzystając z niebywalej wprost atmosfery negocjacji Episkopat wystosował swoje uwagi dotyczące kolejnego projektu okólnika¹⁵, gdzie postulowano zniesienie 20% podwyżki “kawalerskiej” (miała być już uwzględniona w stawce ryczału) i ustalanie zaliczek miesięcznych wyłącznie na podstawie danych o dochodzie przyjętych w okólniku z 5 czerwca 1957 r. Pozwoliłoby to ostatecznie zerwać z praktyką organów finansowych polegającą na ustalaniu podstawy opodatkowania na podstawie rzekomo posiadanych materiałów “tajnych” na temat wysokości dochodu osiągniętego przez duchownego. Wciąż jednak duchowni pozostawali w kręgu dyskryminowanych podatników podatku dochodowego, a wymiar podatku następował według zasad ogólnych. Jedynie wysokość rocznego dochodu ustalano szacunkowo (ryczałtowo).

Rezultatem tych zmian było przede wszystkim ustalenie nowego systemu opodatkowania duchownych podatkiem dochodowym. Systemu uproszczonego i ujednoliczonego. Uwolniono duchownych od uciążliwego i często bezskutecznego obowiązku prowadzenia księgi Nr 11, wraz z koniecznością gromadzenia i przechowywania dowodów dokumentujących osiągnięte przychody. Uniezależniono w pewnym stopniu wymierzanie podatku od samowoli organów finansowych i wyznaniowych, ustalając negocjacyjną formę rozwiązywania ewentualnie powstających problemów. Dopuszczono możliwe odstępstwa od ustalonych norm na korzyść podatników.

Podporządkowanie ryczału antykościelnej polityce władz

Radykalna zmiana w podejściu władz do problemu opodatkowania osób duchownych i kościelnych osób prawnych nastąpiła jednak już na początku roku 1959.

¹⁵ Zob. *Uwagi przedstawicieli Episkopatu dotyczące projektu Okólnika Ministerstwa Finansów mającego wyjaśnić wątpliwości w sprawie opodatkowania osób duchownych na zasadzie okólnika z 5 VI 1957*, Warszawa, 3 lipca 1957 r., Archiwum Sekretariatu Episkopatu Polski (ASEP), sygn. 62010, s. 78.

Dnia 13 stycznia tegoż roku miała miejsce konferencja podkomisji finansowej przedstawicieli Ministerstwa Finansów, Urzędu do Spraw Wyznań i Sekretariatu Episkopatu¹⁶, której termin ustalono trzy dni wcześniej na wyraźne naleganie UdSW. Pretekstem było mające nastąpić wkrótce zniesienie ulg dla duchownych w podatku lokalowym.

Już na wstępie okazało się, iż przedstawiciel Ministerstwa Finansów chce poinformować o projektach nowych zarządzeń odnośnie do opodatkowania kościelnych osób prawnych, instytucji i duchowieństwa. Na wzmiankę o znacznie węższym proponowanym temacie rozmów pada odpowiedź: "Nic nie szkodzi, bo chodzi tylko o poinformowanie. Nic tu nie będziemy ustalać czy dyskutować". Na zdecydowany protest i przypomnienie, iż takie postępowanie narusza postanowienia uzgodnionego podczas posiedzenia Komisji Wspólnej okólnika z 26 stycznia 1957 r. padają stwierdzenia: "Okólnik był uzgodniony w innej sytuacji i stosunkach Kościoł - Państwo.

On załatwiał pewne nabrzmiałe, drażliwe sprawy tylko tymczasowo. Dziś po dwóch latach doświadczeń Rząd doszedł do wniosku, że tych przywilejów danych wtedy Kościołowi nie da się utrzymać. (...) Rząd miał nadzieję i liczył na dobrą wolę Episkopatu. Obecnie się zawiódł. Episkopat nie dotrzymuje Porozumienia. (...) Jeżeli Episkopat i duchowieństwo inaczej się ustosunkuje do nas, gotowi jesteśmy rozmawiać, wrócić do października"¹⁷. Taki też klimat towarzyszył dalszym rozmowom.

W przypadku proboszczów zapowiedziano podwyższenie podstawy opodatkowania nawet o 100%, co mogło poskutkować podniesieniem podatku do 400%.

25 lutego 1959 r. wydano okólnik, który jedynie literalnie nawiązywał do okólnika z 25 stycznia 1957 r.¹⁸ Podtrzymano w nim za-

¹⁶ Zob. *Protokół z konferencji w Urzędzie do Spraw Wyznań w Warszawie w dniu 31 stycznia 1959 r.*, ASEP, sygn. 610, s. 41 - 44.

¹⁷ Tamże, s. 42 - 43.

¹⁸ Zob. *Wyjaśnienie w sprawie postępowania wymiarowego co do duchownych osób prawnych i osób duchownych. Pismo Ministra Finansów do wydziałów finansowych Prezydów Rad Narodowych szczebla wojewódzkiego i powiatowego Nr PO 1694/3/59 z dn. 25 lutego 1959 r.*, AAN, UdSW, sygn. 125/491, s. 97 - 103.

wieszenie obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych uznając możliwość rozpatrzenia ich na równi z innymi materiałami wymiarowymi w przypadku ich złożenia.

Bezpośrednie określanie wysokości podatku w miejsce szacowania wysokości dochodów (1974 r.)

We wrześniu 1974 roku Ministerstwo Finansów wydało okólnik Nr 30/PO¹⁹, wprowadzający zmiany w dotychczasowym sposobie obliczania należności podatkowych osób duchownych.

Powołując się na uchwaloną w 1972 r. nową ustawę o podatku dochodowym²⁰, konkretnie na art. 7 ust. 1 pkt 2, zaliczono dochody duchownych z opłat stęły i innych opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami do przychodów z “działalności w zakresie zatrudnień, z których przychody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem obrotowym lub podatkiem od wynagrodzeń”. Następnie “w celu usprawnienia i uproszczenia poboru podatku dochodowego od osób, o których mowa wyżej (...) wprowadza się, poczynając od roku podatkowego 1974 w miejsce dotychczasowych orientacyjnych norm dochodów, kwotowe stawki podatku dochodowego (jak rycałt) zależne od pełnionej funkcji i liczby mieszkańców parafii”²¹.

Utrzymano więc podział duchownych na proboszczów i wikariuszy wraz z rektorami, w przypadku tych drugich zachowano również rozróżnienie wsi i małych miast od miast powiatowych oraz wojewódzkich. Nie wprowadzano natomiast wcześniej istniejących stałych rozróżnień na diecezje zachodniej i południowej Polski oraz resztę kraju. Obniżono jedynie o 10% w 1974 r. i o 5% w 1975 r. podatek proboszczom z Ziemi Zachodnich i Północnych, którzy już płacili niższy podatek w roku podatkowym 1973 (ust. 3 okólnika).

Podano w okólniku zarówno roczną kwotę podatku, jak i wysokość miesięcznych rat (płatnych do 12 dnia miesiąca za miesiąc

¹⁹ Zob. *Okólnik Nr 30/PO Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 1974 r. w sprawie podatku dochodowego od osób duchownych*, tekst w: “*Gozowskie Wiadomości Kościelne*” 1975, s. 104 - 106.

²⁰ *Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym* (Dz.U.72.53.339 z późn. zm.).

²¹ Okólnik Nr 30/PO, ust. 2.

ubiegły). W przypadku proboszczów wynosiła ona od 1560 zł rocznie (130 zł miesięcznie) w parafii do 1000 mieszkańców do 34200 zł rocznie (2850 zł miesięcznie) w parafii powyżej 40000 mieszkańców. Wikariusze i rektorzy mieli płacić od 1200 zł rocznie (100 zł miesięcznie) w parafii do 3000 mieszkańców położonej na wsi lub w małym mieście do 5400 zł rocznie (450 zł miesięcznie) w parafii powyżej 8000 mieszkańców położonej w mieście wojewódzkim

System ten uległ kolejnej modyfikacji na mocy rozporządzenia ministra finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r.²² Utrzymano nadal kwotowe, ale teraz płatne kwartalnie stawki ryczałtu. Uzależniono ich wysokość, jak poprzednio, od funkcji sprawowanej przez duchownego (wikariusz, proboszcz, rektor kościoła), liczebności parafii (ilość mieszkańców, niezależnie od ich wyznania) oraz położenia parafii (w przypadku wikariuszy - gmina lub miasto do 5000 mieszkańców, do 50000 i ponad 50000 mieszkańców). Nie uwzględniano już jednak zależności wysokości podatku od położenia parafii na terenie Ziemi Zachodnich i Północnych lub Polski południowej.

Duchowni w nowym systemie opodatkowania osób fizycznych

Na przełomie lat 80 - tych i 90 - tych, w kontekście kolejnych zmian rozporządzeń ministra finansów oraz planowanej reformy systemu podatkowego, w korespondencji prowadzonej między przedstawicielami rządu i episkopatu zasygnalizowano konieczność powołania zespołu w celu opracowania propozycji nowych zasad opodatkowania osób duchownych²³.

²² *Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych* (Dz.U.82.12.96 z późn. zm.).

²³ "Odpowiadając na list Ks. Arcybiskupa z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych, uprzejmie informuję, że podzielałam pogląd, iż celowe jest powołanie zespołu, którego zadaniem byłoby opracowanie propozycji nowych zasad opodatkowania osób duchownych. Co więcej, w związku z zamiarem wprowadzenia od 1991 r. powszechnego, jednolitego podatku dochodowego od osób fizycznych, uważam to nawet za konieczne." Zob. *Pismo Wiceprezesa Rady Ministrów Ministra Finansów Leszka Balcerowicza do Ks. Arcybiskupa Bronisława Dąbrowskiego, Sekretarza Generalnego Konferencji Episkopatu Polskiego, z dnia 15 grudnia 1989 r. Nr PO 5-KS-8010-0731/89.*

W lipcu 1991 roku uchwalono ustawę o powszechnym podatku dochodowym od osób fizycznych, a następnie, w grudniu tegoż roku, już na jej podstawie, wydano rozporządzenie ministra finansów w sprawie ryczałtowej formy opodatkowania osób duchownych.

Utrzymano zatem istniejącą już wcześniej alternatywną formę opodatkowania przychodów osób duchownych osiąganych w związku z pełnieniem funkcji o charakterze duszpasterskim. Duchowni osiągający takie przychody mogli wybierać między ryczałtem a zasadami ogólnymi. Wyłącznie zaś na zasadach ogólnych zostały opodatkowane przychody duchownych uzyskiwane z tytułu pozostawania w stosunku pracy - czy to w ramach jednostek kościelnych (np. kurie diecezjalne, seminaria duchowne), czy też poza nimi (wyższe uczelnie, szkoły, instytucje, w których istnieją funkcje kapelanów).

Ostateczne uregulowanie ustawowe materii zryczałtowanej formy opodatkowania przychodów osób duchownych znalazło swoje miejsce w obecnie obowiązującej ustawie z 20 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Zgodnie z art. 1 ustawa ta reguluje opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym niektórych przychodów (dochodów) osiąganych przez osoby fizyczne prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą oraz przez osoby duchowne. Dotyczy ona zatem (art. 2) zryczałtowanego podatku dochodowego w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej i zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych. Wpływy z tych podatków, oprócz karty podatkowej, stanowią dochód budżetu państwa.

Źródło przychodów zostało określone analogicznie jak we wcześniej obowiązujących rozporządzeniach ministra finansów - są to zatem przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim (art. 41 ust.1). Należy zatem domniemywać, że objęte tym określeniem są dokładnie te same źródła przychodów, jak to miało miejsce w czasie obowiązywania rozporządzenia ministra finansów, wraz z uściśleniami dotyczącymi np. stypendiów mszalnych.

Kwartalne, kwotowe stawki ryczałtu zamieszczone są w załącznikach do ustawy (nr 5 i 6)²⁴ i stosuje się je odpowiednio do osób duchownych innych wyznań, sprawujących porównywalne funkcje. Wysokość kwartalnej stawki podatku proboszczów wynosi od 301 zł (parafia do 1000 mieszkańców) do 1071 zł (parafia powyżej 20000 mieszkańców). Wikariusze płacą odpowiednio od 97 zł (parafia do 1000 mieszkańców na terenie gminy lub miasta do 5000 mieszkańców) do 351 zł (parafia powyżej 10000 mieszkańców na terenie miasta powyżej 50000 mieszkańców). W tym miejscu należy podkreślić, że ustawa ta nadal nie podaje definicji osoby duchownej ani w rozdziale 4 - dotyczącym omawianej grupy podatników, ani w artykule 4 przepisów ogólnych (rozdziału 1) - stanowiącym "słowniczek" całej ustawy.

Nowym rozwiązaniem, związanym z reformą systemu ubezpieczeń społecznych, jest obniżenie kwartalnej stawki ryczałtu o kwotę składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, o ile składka ta nie została odliczona od podatku dochodowego. Pociąga to za sobą obowiązek składania w urzędzie skarbowym corocznej informacji o wysokości składki zapłaconej i odliczonej od ryczałtu w poszczególnych kwartałach - należy to uczynić do 31 stycznia następnego roku (art. 44 ust. 2 - 4). W tym miejscu należy również zauważyć, co często umyka uwagi, że duchowni ponoszą również ciężar opłacania składek na ubezpieczenie społeczne. Fundusz Kościelny finansuje 80% składki naliczanej od podstawy będącej wysokością minimalnej płacy (obecnie 760 zł). Mając jednak zamiar otrzymywać w przyszłości świadczenia w wymiarze wyższym od minimalnego duchowni w całości sami opłacają wyższe składki.

Podobnie, jak to miało miejsce w rozporządzeniach - przewidziano stawki ryczałtu dla duchownych kierujących jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację w wydzielonej części parafii lub bez takiej części.

²⁴ Załącznik nr 5 i 6 - stawki te uległy w 2001 r. zmianie (podwyższeniu) w związku z inflacją o 10,4% - załączniki nr 2 i 3 do *Obwieszczenia Ministra finansów z dnia 10 listopada 2000 r. w sprawie wysokości kwot przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, stawek karty podatkowej oraz kwartalnych stawek ryczałtu od przychodów proboszczów i wikariuszy obowiązujących w 2001 r.* (M.P.00.38.744).

Stawkę przewidzianą dla wikariuszy parafii liczącej od 1000 do 3000 mieszkańców, zależnie od miejsca zamieszkania, opłacają natomiast duchowni nie będący proboszczami, wikariuszami ani rektorami, a osiągający przychody wymienione w art. 42 ust. 1, jeśli zawiadomią urząd skarbowy o osiągnięciu takich przychodów.

Wysokość ryczałtu ustalana jest odrębnie na każdy rok podatkowy przez właściwy według miejsca wykonywania funkcji o charakterze duszpasterskim urząd skarbowy. Może być ona obniżona, gdy liczba wyznawców stanowi mniejszość ogólnej liczby mieszkańców na danym terenie.

Ryczałt opłaca się do dnia 20-go następnego miesiąca po upływie kwartału, a za czwarty kwartał - do 28 grudnia. Możliwe są korekty wysokości ryczałtu w przypadku rozpoczęcia lub zaprzestania sprawowania funkcji w ciągu kwartału oraz w wypadku przerwy trwającej dłużej niż jeden miesiąc (art. 48).

Osoby duchowne opłacające ryczałt zwolnione są z obowiązku składania zeznań podatkowych o wysokości osiągniętego dochodu ze źródła przychodu objętego ryczałtem (art. 50).

W dalszym ciągu opłacanie ryczałtu pozostaje tylko jedną z możliwości regulowania obowiązku podatkowego przez osoby duchowne. Zgodnie z art. 51 mogą one zrzec się opodatkowania w tej formie i opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach, prowadząc podatkową księgę przychodów i rozchodów.

Zrzeczenie się ryczałtowej formy opodatkowania może nastąpić poprzez:

- złożenie właściwemu urzędowi skarbowemu pisemnego oświadczenia do 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy lub do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia pełnienia funkcji w ciągu roku podatkowego;

- pisemne zawiadomienie urzędu skarbowego według art. 42 ust. 2 - o rozpoczęciu pełnienia funkcji (w terminie 14 dni od dnia objęcia funkcji);

- pisemne zawiadomienie urzędu skarbowego w terminie 14 dni po otrzymaniu decyzji ustalającej wysokość ryczałtu.

Śledząc zatem uregulowania dotyczące ryczałtowej formy opodatkowania dochodów osób duchownych osiągniętych w związku

z pełnieniem funkcji o charakterze duszpasterskim, można wysnuć kilka ogólnych wniosków.

Przede wszystkim ten sposób opodatkowania nie jest sposobem jedynym ani stałym. Został on wprowadzony w 1957 r. na podstawie porozumienia strony rządowej i episkopatu jako sposób na odejście od bardzo uciążliwego i nadużywanego do prześladowania Kościoła opodatkowania na zasadach ogólnych (księga Nr 11). Wkrótce jednak, w roku 1959, na skutek zmiany polityki wyznaniowej państwa, stał się elementem dyskryminacji i zatracił swój walor wyrazu porozumienia. W tym czasie był praktycznie jedyną formą opodatkowania duchownych pracujących w duszpasterstwie. Jako alternatywa dla zasad ogólnych powrócił w momencie włączenia duchownych do powszechnego systemu opodatkowania osób fizycznych w 1991 r. Obecnie traci nieco na znaczeniu z powodu coraz częstszego łączenia źródeł dochodu, którego dotyczy, z innymi - opodatkowanymi na zasadach ogólnych (np. wynagrodzenie za nauczanie religii). Innym powodem odchodzenia przez duchownych od tej formy opodatkowania jest częsta nieadekwatność ilości mieszkańców parafii jako jedyne go czynnika wpływającego na wysokość podatku.

Ewolucji podlegała także jego forma. Początkowo w sposób ryczałtowy - szacunkowy określano kwotowo wysokość rocznego dochodu duchownego, a następnie wysokość samego podatku obliczano na zasadach ogólnych, stosując obowiązujące skale i stawki. Od 1974 r. ryczałtowo określa się już bezpośrednio wysokość podatku. W pierwszej fazie także wpłaty miesięczne traktowane były jako zaliczki na poczet podatku obliczanego dorocznie, obecnie określone kwoty opłacane są kwartalnie.

Wobec pojawiających się sygnałów świadczących o projektowanych zmianach systemu finansowania Kościoła w Polsce, także kwestia sposobu opodatkowania dochodów osób duchownych nie może pozostać poza zasięgiem dyskusji.