

Lucjan Świto

Podatki a etyka obywatelska : opodatkowanie osób duchownych w Polsce

Forum Teologiczne 11, 97-111

2010

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Ks. LUCJAN ŚWITO
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

PODATKI A ETYKA OBYWATELSKA.
OPODATKOWANIE OSÓB DUCHOWNYCH W POLSCE

Słowa kluczowe: podatki, etyka, obywatelstwo, duchowni, moralność.
Schlüsselworte: Steuer, Ethik, Staatsangehörigkeit, Geistliche, Sittlichkeit.
Key words: taxes, ethics, citizenship, clergy, morality.

Wstęp

Każde państwo ma prawo żądać od członków swego społeczeństwa współdziałania przy realizacji dobra wspólnego i ze względu na to dobro może stawiać obywatelom wymagania. Zapewnienie ładu, spokoju, bezpieczeństwa, wolności, utrzymanie władzy ustawodawczej, administracyjnej i sądowniczej wymaga środków, które pozyskiwane są z przymusowych świadczeń ogółu obywateli, czyli podatków. Ich rozwój ściśle związany jest z powstawaniem państwa, przy czym wraz z rozszerzaniem zakresu działalności państwowej rola i znaczenie podatków przybierały na sile. Opodatkowaniu podlegały rozmaite dobra: chłopci płacili podatek od posiadanej ziemi, nieposiadający własności – pogłównie, rzemieślnicy – podatek od zarobków, a handlarze – cło. Karol Wielki w roku 779 zarządził wprowadzenie dziesięciny jako obowiązku świadczenia na rzecz Kościoła; w niektórych państwach europejskich obowiązek ów przetrwał około tysiąca lat. Wprowadzano też podatki konsumpcyjne, np. car Piotr Wielki kazał opodatkować brody, monety, łaźnie, wesela i dębowe trumny¹.

Z uwagi na społeczną wagę podatki wielokrotnie były wykorzystywane dla partykularnych, politycznych czy mocarstwowych celów, stając się katalizatorem przemian społecznych. W tym zakresie należy powiedzieć, że uciska-

¹ Zob. J. Wiemeyer, *Podatki jako problem etyczno-społeczny*, w: J. Kupny, S. Fel (red.), *Katolicka nauka społeczna. Podstawowe zagadnienia z życia gospodarczego*, Katowice 2003, s. 180.

jące ciężary podatkowe były przyczyną powstań (np. chłopów w 1525 r. pod wodzą Thomasa Münzera w Niemczech), oddzielenia się pewnych terytoriów od państwa (Niderlandy i Portugalia od Hiszpanii w XVI i XVII w.) czy też zaistnienia znaczących zmian strukturalno-społecznych nowożytnej Europy (angielska Magna Carta z 1215 r., francuska rewolucja 1789 r.) oraz w Stanach Zjednoczonych (powstanie Deklaracji Niepodległości z 1776 r.).

Kształt systemu podatkowego i stosunek obywateli do opodatkowania miał znaczący wpływ nie tylko na bieg historii i rozwój stosunków społecznych dokonujących się w przeszłości, ale również i obecnie ich społeczna „nośność” jest niebagatelna, czego wymownych dowodów dostarcza np. analiza współczesnych kampanii wyborczych. Abstrahując od rozważań dotyczących wpływu podatków na kondycję gospodarczo-społeczną w mikro- i makroskali podnieść należy, że przedmiotowe zagadnienie ma doniosłe znaczenie również w wymiarze etycznym, który zdaje się wymagać szczególnej uwagi zwłaszcza w realiach społeczeństwa polskiego. Refleksja etyczna dotycząca opodatkowania nie była jak dotychczas tematem pogłębionych analiz, zaś zawiloci polskiego systemu podatkowego i stosunkowo niska świadomość prawna obywateli jest często przyczyną dylematów moralnych, np. czy należy zawsze płacić podatki?, jak i wielu społecznych nieporozumień. Jednym z nich jest niemal powszechne przekonanie, że duchowni w Polsce stanowią uprzywilejowaną grupę obywateli, która w odróżnieniu od reszty społeczeństwa żadnych podatków nie płaci. Status podatkowy osób duchownych bywa przy tym utożsamiany ze statusem kościelnych osób prawnych (np. parafii) i pojawiające się raz po raz postulaty, by opodatkować „kościół”, czyli „dochody proboszcza” nie należą do rzadkości. Zdumienie może budzić fakt, że brak rzetelnej wiedzy w tym względzie nie jest przypadłością jedynie mniej światłej części społeczeństwa, ale również i parlamentarzystów².

1. Podatki duchownych

Wbrew obiegowym opiniom, osoby duchowne w Polsce nie tylko podlegają obowiązkowi podatkowemu, ale obowiązek ten rozciąga się na wszystkie uzyskiwane przez nie źródła przychodu.

² W interpelacji poselskiej do Ministra Finansów z 2 września 2008 r. (nr 4832) czytamy m.in.: „Nie dokonano dla celów podatkowych rozróżnienia osób prawnych prawa kościelnego, jakimi są parafie, od zawiadujących nimi proboszczów. Utrzymano kuriozalne zasady opodatkowania kleru z niezrozumiałych powodów faworyzujące duchownych w stosunku do pozostałej części społeczeństwa”, zob. <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf> (18 I 2010).

1.1. Podatek dochodowy na zasadach ogólnych

Zgodnie z art. 3 ust. 2b Ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowych od osób fizycznych³, każda osoba fizyczna obowiązana jest do płacenia podatku na warunkach określonych w tej ustawie we wszystkich tych sytuacjach, gdy uzyskiwany przez nią dochód (przychód) pozyskiwany jest ze stosunku pracy. W odniesieniu do dochodów uzyskiwanych ze stosunku pracy ustawa ta nie zawiera żadnych szczególnych regulacji, które dotyczyłyby osób duchownych. Wszystkie dochody, które osoby duchowne uzyskują jako wynagrodzenia z tytułu zawartych umów o pracę (świadczoną w szkołach⁴, na wyższych uczelniach⁵, w szpitalach⁶, zakładach poprawczych i karnych⁷, jednostkach wojskowych⁸, kuriach biskupich, seminariach itp.) podlegają opodatko-

³ Dz.U. 2000, nr 14, poz. 176.

⁴ W myśl art. 2 pkt 4 *Ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania* (Dz.U. 1989, nr 29, poz. 155), państwo polskie uznało prawo rodziców do wychowania swoich dzieci zgodnie z przekonaniami religijnymi, konsekwencją czego był powrót nauczania religii do szkół w roku szkolnym 1990/91. Księża i diakoni za świadczoną pracę otrzymują – od września 1997 r. – wynagrodzenie tak, jak inni nauczyciele wykonujący swój zawód, zaś szkoła jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych, pobiera comiesięczne zaliczki na poczet tego podatku.

⁵ Zgodnie z *Ustawą o szkolnictwie wyższym* (Dz.U. 1990, nr 65, poz. 38), uczelnia wyższa może zatrudnić nauczyciela akademickiego jako pracownika naukowego, naukowo-dydaktycznego lub dydaktycznego. Jeżeli wykonywana przez duchownego praca na uczelni wyższej wiąże się z korzystaniem przez niego z praw autorskich i praw pokrewnych lub rozporządzania nimi, to dla takiej sytuacji ustawodawca określił koszty zryczałtowane, które mają wysokość określonego procentowo wskaźnika odnoszącego się do przychodu uzyskiwanego z danego źródła i wynoszą 50% uzyskanego przychodu (Dz.U. 2000, nr 14, poz. 176). Natomiast jeżeli praca jest wykonywana w innych formach, dochody z niej podlegają opodatkowaniu tak, jak wynagrodzenie ze stosunku pracy. W praktyce wyodrębnienie części wynagrodzenia wynikającego z twórczej działalności powinno wynikać z umowy o pracę, w której powinno być jednocześnie zapisane, że pracownik otrzymuje wynagrodzenie składające się z kilku elementów, np. z wynagrodzenia podstawowego i honorarium z tytułu korzystania z praw autorskich. Wówczas do pierwszego elementu stosuje się koszty ustawowe, a do drugiego koszty w wysokości 50% (pismo Ministra Finansów z 11 lipca 1996 r., POP 5/3-5031/01235/96).

⁶ Zgodnie z art. 30–31 *Ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej* (Dz.U. 1989, nr 29, poz. 154) na podobnych zasadach, jak z katechetami w szkołach, zawierane są umowy o pracę z kapelanami pełniącymi posługi religijne w szpitalach i sanatoriach oraz zakładach zamkniętych pomocy społecznej.

⁷ Ibidem, art. 32; *Ustawa o postępowaniu w sprawach nieletnich* (Dz.U. 1982, nr 35, poz. 228); Rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad uczestniczenia w lekcjach religii i praktykach religijnych, korzystania posług religijnych i organizacji pracy duszpasterskiej w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich (Dz.U. 2001, nr 106, poz. 1157); art. 106 k.k.; Rozporządzenie w sprawie szczegółowych zasad wykonywania praktyk religijnych i korzystania z posług religijnych w zakładach karnych (Dz.U. 1998, nr 139, poz. 904); Konkordat Polski z 1993 r., art. 17. Księża kapelani pełniący posługi religijne w zakładach poprawczych i karnych otrzymują poza podstawowym wynagrodzeniem dodatek za pracę w trudnych warunkach. Zaliczki na poczet podatku dochodowego pobiera dany zakład zatrudniający kapelana, a następnie odprowadza do właściwego urzędu skarbowego.

⁸ Zgodnie z art. 53 *Konstytucji RP* każdy obywatel ma zagwarantowaną wolność sumienia i wyznania, dlatego też każda osoba, również pełniąca służbę wojskową, ma prawo do uczestniczenia w czynnościach i obrzędach religijnych. Do kapelanów wojskowych mają zastosowanie przepisy o służbie wojskowej żołnierzy zawodowych, stąd też wysokość otrzymywanych należności pieniężnych jest regulowana ustawą o uposażeniu żołnierzy zawodowych (Dz.U. 1992, nr 5, poz. 18) i zależy od posiadanego przez kapelana stopnia wojskowego, pełnionych funkcji oraz innych dodatków.

waniu na zasadach ogólnych wymienionych w tejże ustawie. Tak jak wszyscy inni obywatele, duchowni podlegają powszechnemu obowiązkowi podatkowemu również w zakresie tych źródeł przychodu, które pochodzą z działalności gospodarczej oraz umów cywilnoprawnych. Innymi słowy: fakt bycia osobą duchowną w niczym nie wpływa na zasadę określenia i wysokość stawki podatku w przypadku wynagrodzenia otrzymywanego przez księdza, np. z tytułu nauki religii w szkole, dochodu osiąganego z działalności, np. z firmy wydawniczej, bądź też należności pozyskanych w wyniku sprzedaży nieruchomości.

Również opodatkowanie rent i emerytur osób duchownych nie różni się niczym od zasad obowiązujących innych podatników. Przychodem z emerytur i rent są otrzymywane lub pozostawiane do dyspozycji duchownego kwoty świadczeń emerytalnych i rentowych wraz z wszelkimi dodatkami, które stanowią dochód podlegający opodatkowaniu. W roli płatnika występują tu organa rentowe, które zobowiązane są pobierać zaliczki miesięczne i przekazywać je do właściwego urzędu skarbowego.

1.2. Podatek ryczałtowy

Do przychodów najczęściej kojarzonych z duchownymi i wzbudzających najwięcej kontrowersji należą dochody uzyskiwane z tytułu świadczonej posługi duszpasterskiej związanej z realizacją kultu religijnego⁹. Uwadze fiskusa nie umknęło to, że nie każdy dochód uzyskiwany przez duchownego pochodzi ze stosunku pracy oraz innych źródeł wskazanych powyżej. W art. 13 pkt 3 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca stwierdził, że przychody osiągnane przez duchownych z innego tytułu niż umowa o pracę należą do tzw. przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Należą do nich ofiary wiernych składane z racji sprawowanych posług religijnych – sakramentów i sakramentaliów, tzw. *iura stole* (ofiara za chrzest, ślub, pogrzeb, kolędę, „wypominki”, wygłoszenie misji i rekolekcji, stypendia mszalne itp.). Zasady opodatkowania tego rodzaju dochodu określone zostały w Ustawie z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągnanych przez osoby fizyczne¹⁰. Art. 42 tej ustawy stanowi, że osoby duchowne, osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnieniem funkcji o charakterze duszpasterskim, opłacają od tych dochodów podatek dochodowy w formie ryczałtu. Za osoby duchowne w rozumieniu tej ustawy uznaje się proboszczów, wikariuszy, duchownych pełniących czasowo funkcje proboszczów,

⁹ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX 2009.

¹⁰ Dz.U. 1998, nr 144, poz. 930.

duchownych kierujących jednostkami kościelnymi posiadającymi administrację w wydzielonych częściach parafii (np. wikariaty eksponowane, kuracje, lokacje), rektorów oraz innych duchownych niepełniących funkcji proboszczów, wikariuszy i rektorów, którzy jednak osiągają przychody z tytułu opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim¹¹. Sposób obliczania tego podatku powiązany jest z liczebnością parafii oraz funkcją osoby duchownej. Precyzyjny zakres wskazanej podstawy opodatkowania uregulowany jest w załącznikach nr 5 i 6 omawianej ustawy.

W załączniku nr 5 przedstawiono kwartalne stawki ryczałtu od przychodów proboszczów. W roku 2009 przedstawiały się one, jak podano w tabeli 1¹².

Tabela 1

Kwartalne stawki ryczałtu od przychodów proboszczów (w zł)

W parafiach o liczbie mieszkańców		Stawka
powyżej	do	
	1 000	363
1 000	2 000	413
2 000	3 000	445
3 000	4 000	487
4 000	5 000	529
5 000	6 000	579
6 000	7 000	629
7 000	8 000	680
8 000	9 000	733
9 000	10 000	795
10 000	12 000	865
12 000	14 000	939
14 000	16 000	1 021
16 000	18 000	1 106
18 000	20 000	1 197
20 000		1 296

¹¹ Zob. L. Eteł, *Czy Kościoły i księża płacą w Polsce podatki*, Przegląd Podatkowy 6 (2002), s. 21; L. Świto, *Uwagi odnośnie opodatkowania osób duchownych w Polsce*, Warmińskie Wiadomości Archidiecezjalne 69 (2004), s. 90–98.

¹² Na podstawie: Monitor Polski 2008, nr 88, poz. 771.

W załączniku nr 6 przedstawiono kwartalne stawki ryczałtowanego obciążenia wikariuszy, które w roku 2009 przedstawiały się, jak podano w tabeli 2¹³.

Tabela 2

Kwartalne stawki ryczałtu od przychodów wikariuszy (w zł)

W parafiach o liczbie mieszkańców		Jeżeli siedziba parafii znajduje się		
powyżej	do	na terenie gminy lub miasta o liczbie mieszkańców do 5 tys.	w mieście o liczbie mieszkańców	
			od 5 do 50 tys.	powyżej 50 tys.
	1 000	113	229	330
1 000	3 000	330	346	346
3 000	5 000	346	366	382
5 000	8 000	353	382	391
8 000	10 000	366	400	411
10 000		382	411	422

Według tych samych stawek co proboszczowie rozliczają się z fiskusem wikariusze lub inni duchowni pełniący czasowo funkcje proboszczów, a także kapłani kierujący jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację w wydzielonej części parafii (wikariaty eksponowane, kuracje, lokacje itd.)¹⁴. Proboszczowie tych parafii, z których wydzielono samodzielną administrację płacą wówczas ryczałt według stawki odpowiadającej liczbie mieszkańców zmniejszonej o liczbę mieszkańców wydzielonej części parafii (art. 45 ust. 2). Rektorzy kościołów i osoby duchowne kierujące jednostkami kościelnymi posiadającymi samodzielną administrację bez wydzielonej części parafii opłacają ryczałt według stawek przewidzianych dla wikariuszy pracujących w parafii o liczbie mieszkańców od 1000 do 3000, w zależności od siedziby kierowanej jednostki lub miejsca zatrudnienia (art. 45 ust. 3). Natomiast inni kapłani niepełniący funkcji proboszczów, wikariuszy i rektorów, którzy jednak osiągają przychody z tytułu opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim opłacają ryczałt według stawek przewidzianych dla wikariuszy pracujących w parafii o liczbie mieszkańców od 1000 do 3000, w zależności od miejsca zamieszkania (art. 45 ust. 4).

¹³ Ibidem.

¹⁴ Mowa tu np. o wydzielonej części parafii posiadającej już własną administrację, która dopiero w przyszłości (np. po wybudowaniu kościoła) ma stać się samodzielną parafią.

Osoby duchowne podatek ryczałtowy wpłacają bez wezwania, na rachunek właściwego urzędu skarbowego, w terminie do 20 dnia następnego miesiąca po upływie kwartału, a za kwartał czwarty – do 28 grudnia roku podatkowego. Jeśli kapłan przewiduje przerwę w wykonywaniu przez siebie funkcji duszpasterskich trwającą dłużej niż miesiąc (np. z powodu urlopu, pobytu w sanatorium itd.), może poinformować o tym urząd skarbowy w ciągu 3 dni od rozpoczęcia przerwy. Kwartalna stawka podatku ryczałtowanego zmniejsza się wówczas o 1/90 jej wysokości za każdy dzień przerwy (art. 48 ust. 3).

Jeśli duchowny sam opłaca składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne¹⁵, wówczas kwartalna składka podatku ryczałtowego jest obniżana o kwotę wpłaconą na to ubezpieczenie w danym kwartale (art. 44 ust. 1).

Duchowni mogą zrzec się opodatkowania w formie ryczałtu i przejść na opłacanie podatku dochodowego według zasad ogólnych, prowadząc podatkową księgę przychodów i rozchodów. Zrzeczenie się, o którym mowa, dokonane we właściwym urzędzie skarbowym, może nastąpić za dany rok podatkowy nie później niż do 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy lub do dnia poprzedzającego dzień rozpoczęcia pełnienia funkcji o charakterze duszpasterskim, jeżeli rozpoczęcie pełnienia tych funkcji następuje w trakcie roku podatkowego. Zrzeczenie się opodatkowania w formie ryczałtu może nastąpić także w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji ustalającej wysokość ryczałtu (art. 51).

1.3. Wątpliwości etyczno-prawne dotyczące ryczałtu

Jedną z fundamentalnych zasad sprawiedliwości opodatkowania jest „równomierność opodatkowania”, co oznacza, że określone rodzaje dochodów czy majątku nie mogą być obciążone przy opodatkowaniu nierówno¹⁶. W przypadku ryczałtowego opodatkowania osób duchownych trudno uznać, by parytet liczebności mieszkańców parafii owej zasadzie równomierności opodatkowania czynił zadość. Przede wszystkim dlatego, że jakkolwiek orzecznictwo administracyjne wyjaśniło, że w przypadku „liczby mieszkańców zamieszkujących teren parafii” należy mieć na uwadze liczbę osób faktycznie mieszkających w parafii, a nie tylko zameldowanych na jej terenie¹⁷, to jednakże nadal jest to kontrowersyjne, bowiem czy jest słuszne, by na potrzeby opodatkowania przyjmować fikcję, jakoby każdy, kto mieszka w granicach parafii wpływał na dochód posługujących tam katolickich duchownych, składając ofiary z tytu-

¹⁵ Ustawa o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym (Dz.U. 1997, nr 28, poz. 153).

¹⁶ Zob. J. Wiemeyer, *Podatki*, s. 189.

¹⁷ Zob. Wyrok NSA we Wrocławiu z 24 stycznia 2002 r. w sprawie ISA/Wr. 1893/99, Przegląd Podatkowy 2 (2003), poz. 63.

łu ich posługi duszpasterskiej? Trzeba tu uściślić: na terenie danej parafii mogą mieszkać osoby innego wyznania niż rzymskokatolickie. Problem ten pozornie dostrzegł ustawodawca w art. 46 ust. 2, stanowiąc, że w przypadku, gdy liczba wyznawców na danym terenie stanowi mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców¹⁸, to osoba duchowna może ubiegać się o obniżenie stawki ryczałtu. W świetle powyższej regulacji wysokość zobowiązania nie jest więc pewna i oparta na jednakowych kryteriach, lecz zależy od uznaniowości danego organu podatkowego. Uwadze ustawodawcy zdaje się przy tym umykać to, że wśród osób zamieszkujących teren parafii mogą być również (i to w niemałym procencie) i takie osoby, które wprawdzie deklarują się jako osoby wierzące pozostające w Kościele rzymskokatolickim, jednakże są niepraktykujące, a zatem i nie przysparzają żadnego dochodu duchownym. Bywa też, że na terenie danej parafii mieszkają osoby przynależące równocześnie do parafii innej, co ma miejsce w przypadku żołnierzy zawodowych, wchodzących w skład tzw. parafii wojskowych będących w strukturach ordynariatu polowego. O ile w przypadku parafii, w której innowiercy stanowią udowodnioną większość, osoba duchowna może spodziewać się pozytywnej dla siebie decyzji zmniejszającej zobowiązanie podatkowe, o tyle w pozostałych przypadkach – nie¹⁹.

Analizując kwestię przedmiotu opodatkowania w aspekcie liczebności parafii nie sposób nie podnieść i tego, że parytet ten nasuwa zasadnicze wątpliwości dodatkowo w tych sytuacjach, gdy we wspólnocie parafialnej posługę duszpasterską pełni więcej niż jeden duchowny. Wierny składając ofiarę związaną np. z intencją mszalną lub chrztem dziecka nie mnoży jej przez ilość księży posługujących w parafii w danym kwartale rozliczeniowym. Każdy natomiast z duchownych owej parafii zobowiązany jest do uiszczenia zobowiązania podatkowego liczonego od tej samej liczby wiernych. Taki stan prowadzi zatem do kilkukrotnego opodatkowania liczonego od tej samej podstawy, co trudno uznać za zgodne z zasadami podatkowymi i elementarnym poczuciem sprawiedliwości. Jeśli wysokość przyporządkowanego zobowiązania podatkowego powiązana jest z kryterium liczebności parafii, to w przypadku posługi kilkuosobowej winna być ona dzielona przez liczbę osób duchownych. Na marginesie zauważyć należy, że również przyjęte proporcje podstawy opodatkowania trudno uznać za czytelne i logiczne. W przypadku proboszczów bowiem podstawa opodatkowania ujęta jest w skali od 1000 wiernych, zamieszkujących na terenie parafii do 20 000 i więcej włącznie, co oznacza, że podstawa opodatkowania jest ujęta w przedziale dwudziestokrotności jej li-

¹⁸ W wyroku z 31 sierpnia 1999 r. NSA w Łodzi uznał, że „mniejszość” w znaczeniu wyżej podanym występuje w sytuacji, gdy liczba wyznawców danego wyznania jest mniejsza od połowy mieszkańców parafii. Zob. ONSA 3 (2000), poz. 119.

¹⁹ Zob. J. Patyk, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i jego osób duchownych*, Toruń 2008, s. 239.

czenia, natomiast w przypadku wikariuszy jest to od 1000 do 10 000 a zatem w przedziale dziesięciokrotności liczenia. Stawki proboszczów zmieniają się przy tym w zakresie czterokrotnym, zaś wikariuszy w ujęciu niespełna dwukrotnym²⁰.

Istniejąca konstrukcja podatkowa, w której przesłanką ustalenia podstawy opodatkowania, a w efekcie i wysokości podatku, nie są rzeczywiste dochody osoby duchownej, lecz wysoce nieprecyzyjna i hipotetyczna liczba wiernych, pozostaje w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości podatkowej i ścisłej określoności podatku. Nie brakuje wreszcie i takich poglądów, które, opierając się na literalnym brzmieniu cytowanego art. 42 omawianej ustawy i jego wykładni gramatycznej, kwestionują obowiązek podatkowy osób duchownych w przedmiotowym zakresie, co do jego zasady²¹. Ustawodawca w przepisie tym mówi o przychodach osób duchownych pozyskiwanych z tytułu pełnionych funkcji o charakterze duszpasterskim operuje pojęciem „opłata”, który zakłada ekwiwalentność świadczenia i zależność spełnionego świadczenia od uiszczonych wartości pieniężnych. Tymczasem Kodeks Prawa Kanonicznego w kan. 848 stanowi, iż szafarz udzielający sakramentów nie może domagać się niczego za udzielenie sakramentów, a potrzebujący nie powinien być pozbawiony pomocy sakramentalnej z racji ubóstwa. Kan. 947 mówi natomiast, że od ofiar mszalnych należy bezwzględnie usuwać wszelkie pozory transakcji lub handlu, zaś w myśl kan. 946 poprzez składanie ofiar wierni przyczyniają się do dobra Kościoła i uczestniczą w ten sposób w trosce o utrzymanie szafarzy i dzieł. Prawo kanoniczne, jak i zwyczaje religijne kultywowane w Polsce nie utożsamiają zatem świadczeń (w postaci datków pieniężnych, świadczeń w naturze lub innych świadczeń nieodpłatnych) udzielanych przez wiernych w związku z posługą duszpasterską z „opłatą”, lecz z „ofiara” lub „darowizną”. Są to bowiem świadczenia dobrowolne i składane przez wiernych w dowolnie uznanych wysokościach.

Gdyby zatem uznać, że przychody uzyskiwane przez osoby duchowne są darowiznami określonymi w art. 888 k.c. (który stanowi, że darowizna to „bezpłatne świadczenie darczyńcy na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku”), to należałoby stwierdzić, że tego rodzaju dochody nie podlegają opodatkowaniu według przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz winny być przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn²². Oznaczałoby to, że każda osoba duchowna, która uiszczała zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu otrzymywanych

²⁰ Ibidem, s. 230.

²¹ Ibidem, s. 232, 235, 345.

²² Ibidem, s. 234.

opłat, mimo że *de facto* ich nie otrzymywała, odprowadzała nienależny podatek dochodowy i mogłaby ubiegać się o jego zwrot w trybie przewidzianym ustawą (Ordynacja podatkowa).

2. Bóg i podatki. Czy niepłacenie podatków jest moralne?

Na podstawie wskazanych wyżej wątpliwości dotyczących obowiązku podatkowego osób duchownych można powiedzieć, że również duchowni, podobnie jak i inne grupy społeczne, mogą mieć zastrzeżenia do istniejącego w naszym kraju systemu podatkowego, uznając go za mniej lub bardziej wadliwy²³. Niezależnie od mankamentów prawnych podnieść należy, że w określonej kulturze i typie gospodarki oraz rozwiązaniach systemowych, istnieje pewna optymalna wysokość obciążeń podatkowych, po przekroczeniu której ściągalskość podatków gwałtownie maleje, natomiast rośnie szara strefa oraz korupcja. Ekonomia opisuje to zjawisko za pomocą tzw. krzywej Laffera, zgodnie z którą począwszy od pewnej wielkości obciążeń podatkowych ich ściągalskość spada i nawet udoskonalenie systemów fiskalnych nie przynosi pożądanego rezultatu²⁴. Silniejsza ingerencja państwa w gospodarkę kępuje i ogranicza słabszych podatników, natomiast wśród podatników zamożniejszych uruchamia system obronny, polegający na szukaniu luk prawnych i innych narzędzi, często nielegalnych, zmierzających do obniżenia własnych obciążeń finansowych wobec państwa. Mechanizmy te, jak również wspomniane niedostatki prawne systemu podatkowego, skłaniają do zachowań na granicy prawa lub zgoła przestępczych, stając się zarzewiem demoralizacji społeczeństwa.

Jeśli zatem obowiązujący system podatkowy budzi kontrowersje, przy czym państwu zarzucane bywa również niewłaściwe wydatkowanie, a nawet wręcz marnotrawienie pochodzących z podatków środków publicznych, to rodzi się pytanie, czy płacenie podatków zawsze jest moralnym obowiązkiem i czy unikanie opodatkowania może być godziwe? Pytanie to zdaje się nabierać szczególnego znaczenia zwłaszcza dla tych, którzy w życiu gospodarczym, czy szerzej – społecznym, starają się kierować zasadami chrześcijańskiej etyki społecznej.

2.1. Podatki w nauczaniu biblijnym i w kościelnej teologii moralnej

Kwestia obciążeń podatkowych i związanych z nimi kontrowersji, pojawiła się już z chwilą zmiany przez naród izraelski sposobu życia z nomadycz-

²³ Zagadnienie moralnej dopuszczalności niepłacenia podatków nie było do tej pory przedmiotem pogłębionej analizy i nie doczekało się bogatych opracowań.

²⁴ Zob. K. Mądel, *Etyka obywatelska, duchowość i podatki*, Pastores 3 (2001), s. 37.

nego na osiadły i utworzenia państwa; pierwszym władcą, który wprowadził system podatkowy był Salomon. Po ustabilizowaniu się królestwa, podatki pobierane były przez monarchów regularnie (2 Krl 15,20; 23,35), co miało miejsce również w okresie po niewoli babilońskiej (Ezd 4,20; 7,24), w czasach Ptolemeusza, Seleucydów i Rzymian. Podatki nieomal od zawsze budziły krytykę i niezadowolenie. Wysokie i uciskające ludność obciążenia podatkowe były przedmiotem krytyki prorockiej (m.in. Am 5,11) oraz skarg ludności (Ne 5,4)²⁵.

Również w czasach Jezusa podatki budziły wątpliwości. Celnicy (dzierżawcy podatkowi) funkcjonowali jako publiczni grzesznicy nie tylko dlatego, że współpracowali z rzymskim okupantem, lecz także dlatego, że ustalali obciążenia podatkowe samowolnie, z korzyścią dla siebie (Łk 19,1-10). Jezus jednakże, na pytanie Piotra dotyczące obowiązku zapłacenia podatku, kazał mu podatek ten zapłacić (Mt 17,24-26). Podobną odpowiedź dał On pytającym go o podatki Żydom (Mt 22,15-22; Mk 12,13-17; Łk 20,20-26). Również św. Paweł radził chrześcijanom w Rzymie płacenie podatków, uznając to za obowiązek moralny²⁶: *Należy więc jej [władzy] się poddać nie tylko ze względu na karę, ale ze względu na sumienie. Z tego samego też powodu płacicie podatki. Bo ci, którzy się tym zajmują, z woli Boga pełnią swój urząd. Oddajcie każdemu to, co mu się należy: komu podatek – podatek, komu cło – cło, komu uległość – uległość, komu cześć – cześć* (Rz 13,5-7).

Ojcowie Kościoła wypowiadali się na temat podatków sporadycznie i lapidarnie. Tertulian podkreślał jednak, że lojalność chrześcijan wobec państwa rzymskiego wyraża się również w rzetelnym płaceniu podatków. Także Ambroży i Jan Chryzostom podkreślali obowiązek świadczenia zobowiązań tego rodzaju, natomiast Grzegorz z Nazjanzu domagał się od urzędników podatkowych wystawiania sprawiedliwych list, zaś Bazyli ostrzegał ściągających podatki przed żądaniem od podatników składania przysięgi, ponieważ wtedy zmuszaliby wielu obywateli do krzywoprzysięstwa²⁷.

Wraz ze wzrostem wyzysku podatkowego – stosowanego zwłaszcza przez monarchów, którzy w ten sposób uzyskiwali środki na cele budzące w społeczeństwie sprzeciw, jak np. utrzymywanie pełnych przepychów dworów, czy też prowadzenie wojen zaborczych – w refleksji etyki chrześcijańskiej doszło do rozluźnienia ścisłego zobowiązania do płacenia podatków. Św. Tomasz z Akwinu w podtytule traktatu dotyczącego opodatkowania zawarł znamienne słowa: „Jeśli książęta wymagają od swoich poddanych, co im się należy zgodnie ze sprawiedliwością, aby utrzymać dobro wspólne, nie jest to rabunek, nawet jeśli zastosowana zostanie przemoc. Jeśli jednak książęta przemocą

²⁵ Zob. J. Wiemeyer, *Podatki*, s. 185.

²⁶ Zob. T. Borutka, *Spółeczne nauczanie Kościoła. Teoria i zastosowanie*, Kraków 2004, s. 265.

²⁷ Zob. J. Wiemeyer, *Podatki*, s. 186.

wymuszają coś, co im się nie należy, jest to rabunek dokładnie taki sam, jak każdy inny rozbój”²⁸. Alfons Liguori piętnując ucisk podatkowy okupanta i wykorzystywanie środków publicznych do partykularnych celów, przyznawał pojedynczemu podatnikowi – jako formę obrony koniecznej – prawo do ukrycia wobec władz podatkowych części swojego majątku i dochodów²⁹. Poglądy te w znacznym stopniu ukształtowały dominujący przez lata i zasadniczy nurt teologiczno-moralny w przedmiotowej materii. Do XIX w. w tradycyjnej teologii moralnej, która określiła warunki podatku sprawiedliwego (1) prawowita władza, (2) właściwy cel, czyli słuszna przyczyna, (3) należyte, tj. równomierne rozłożenie) obowiązek płacenia podatków rozumiany był często jedynie jako obowiązek prawny, którego należało przestrzegać z powodu zagrożenia karą, lecz nie jako obowiązujący w sumieniu. Uchylenie się od podatków nie było postrzegane jako naruszenie sprawiedliwości zamiennej (*iustitia commutativa*) i decyzja o podjęciu ryzyka bycia ukaranym za uchylenie się od płacenia podatków należała do zainteresowanego³⁰. Kościelna teologia moralna popierała tym samym „laksystyczną” moralność podatkową, która przetrwała w świadomości społecznej niektórych krajów nawet po usunięciu systemów absolutystycznych. Echa tych przekonań spotkać można również i we współczesnej polskiej dyskusji społeczno-filozoficznej³¹ oraz swoistej – rzecz by można – mentalności społecznej.

Tymczasem uchylenie się od słusznych podatków wyraźnie potępił Sobór Watykański II w Konstytucji duszpasterskiej o Kościele w świecie współczesnym *Gaudium et spes* (KDK 30). Katechizm Kościoła Katolickiego, ujmując kwestię podatków w kontekście Dekalogu, czyli w kontekście podstawowych norm sprawiedliwości międzyludzkiej, jednoznacznie przypomina, że uległość wobec władzy oraz współodpowiedzialność za dobro wspólne domagają się płacenia podatków na tej samej zasadzie, na jakiej domagają się także korzystania z prawa wyborczego czy obrony kraju (KKK 2240). Katechizm nazywa oszustwa podatkowe postępowaniem „moralnie niegodziwym” i przeciwnym

²⁸ Ibidem.

²⁹ Ibidem, s. 187.

³⁰ Ibidem.

³¹ Np. według T. Ślipko jeżeli w ustabilizowanych warunkach państwo nakłada podatki, których wysokość przekracza przeciętną finansową wydolność podległych mu podmiotów gospodarczych, wówczas dotknięci tymi działaniami członkowie społeczeństwa mają prawo do zastosowania pokojowych, proporcjonalnych środków obrony, jak np. utajnienie części posiadanych finansowych zasobów bądź też dochodów. Zob. T. Ślipko, *Etyczne aspekty obywatelskiego obowiązku płacenia podatków*, Polonia Christiana 8 (2009), s. 29; C. Strzeszewski uważa natomiast, że podatnik nie jest obowiązany moralnie do płacenia podatku, który narusza jego uprawnienia osobowe (prawo do życia, do udziału w kulturze) lub rodzinie (prawo do zaspokojenia potrzeb rodziny), jak również takiego podatku, którego wymiar jest niezgodny z obowiązującymi przepisami podatkowymi. Zob. C. Strzeszewski, *Katolicka nauka społeczna*, Lublin 1994, s. 530.

siódmemu przykazaniu, stawiając je w tej samej kategorii co spekulacja, korpucja, fałszowanie czeków i inne (KKK 2409). Zaznaczyć jednakże należy, że nie każde zwolnienie z podatku jest etycznie wątpliwe, lecz tylko takie, które odbywa się poza granicami legalności, tj. poza sytuacjami dopuszczalnymi prawnie. Korzystanie w myśl przepisów z określonych w ustawie ulg podatkowych trudno uznać za moralnie niegodziwe.

Katolicka nauka społeczna dopuszcza zastosowanie podatkowego bojkotu jako środka „nieposłuszeństwa obywatelskiego” tylko w takich sytuacjach, które – jak np. finansowanie działań wojennych – w najwyższym stopniu są niesprawiedliwe. Obywatel może sięgać po ten środek jedynie po starannym rozważeniu w sumieniu, czy jego ocena etyczna jest uprawniona, zaś wobec tego, że środek nieposłuszeństwa obywatelskiego służy zmobilizowaniu społecznej większości do zmiany jej polityki, akcje nieposłuszeństwa mogą dokonywać się tylko publicznie³².

Zakończenie

W państwie demokratycznym każdy obywatel obowiązany jest do przestrzegania przepisów prawa i zobowiązanie to zachowuje swoją moc nawet wówczas, jeśli w ocenie poszczególnych obywateli – świeckich czy duchownych – pewne rozwiązania prawne wydają się być niesprawiedliwe. Porządek prawny w państwie służy zabezpieczeniu godności osobowej wszystkich obywateli i wszelkie zachowania lekceważące ustawodawstwo stanowią zagrożenie dla całego systemu prawnego państwa. Każdy zatem, kto uważa obowiązujące w państwie przepisy – w tym i przepisy podatkowe – za niesprawiedliwe nie może czuć się moralnie zwolniony z obowiązku zachowania wierności prawu, co nie oznacza jednakże, że powinien pozostać bierny i wbrew wewnętrznym sprzeciwom akceptować nadmierny fiskalizm czy inne nieprawidłowości systemu podatkowego. Chrześcijańska moralność nie jest bowiem jedynie moralnością deontologiczną, czyli taką, która polegałaby wyłącznie na realizowaniu ustalonych nakazów jakiegoś autorytetu. W chrześcijański etos wpisana jest zmiana będąca dążeniem do jak najpełniejszej realizacji ideału Chrystusowego i bez uwzględnienia dynamicznego wymiaru etyki chrześcijańskiej nie można zbudować poprawnej teologii życia moralnego, czyli również teologii życia społecznego i publicznego. Owa niezgoda na niesprawiedliwość nie może jednakże przeradzać się w pochwałę różnorodnych i coraz sprytniej kamuflowanych oszustw podatkowych, gdyż te, co do zasady zawsze będą

³² Zob. J. Wiemeyer, *Podatki*, s. 201.

szkodą wyrządzoną współobywatelom. Dojrzała postawa obywatelska każe reagować na wszelkie przejawy patologii, jednakże przy wykorzystaniu środków godziwych i akceptowanych w demokracji. Skoro więc przepisy podatkowe ustanawiane są przez parlament, należy dołożyć starań (poprzez partie, media, demonstracje, stowarzyszenia, sądy itp.), by na podstawie inicjatywy ustawodawczej skłonić parlament do określonej korekty przepisów bądź też pozyskać demokratyczną większość, pozwalającą na zmianę parlamentu. Istotne jest również to, by kształtować świadomość, że państwo ma prawo żądać od członków społeczeństwa współdziałania przy realizacji dobra wspólnego i wyrabiać u obywateli gotowość do ponoszenia ciężarów podatkowych, które niejako już z natury budzą kontrowersje.

STEUER UND BÜRGERLICHE ETHIK. ZUR BESTEUERUNG DER GEISTLICHEN IN POLEN (ZUSAMMENFASSUNG)

Der Artikel ist eine Reflexion über die Stichhaltigkeit vom Steuereintreiben und die moralische Zulässigkeit ihrer Verweigerung. Anhand der biblischen Texte, der Äußerungen von Kirchenvätern sowie der Dokumente des II. Vatikanischen Konzils wurde eindeutig die moralische Verpflichtung aller Bürger zum Steuerentrichten festgestellt. Jeder Staat kann von seinen Bürgern – auch von den Geistlichen – die Erfüllung dieser Pflicht einfordern, was für die Bewahrung des Gemeinwohls notwendig ist. Die Rechtsordnung des Staates dient dem Schutz der Menschenwürde aller Bürger, deswegen sind alle Verhaltensweisen, welche die Gesetzgebung missachten, eine Bedrohung für das gesamte Rechtssystem des Staates. In einem demokratischen Staat ist jeder Bürger verpflichtet, die Rechtsvorschriften zu beachten. Diese Verpflichtung behält ihre Verbindlichkeit selbst dann, wenn nach dem Urteil einiger Bürger – Geistlicher wie Laien – manche Lösungen ungerecht zu sein scheinen. Nur in Situationen, die im höchsten Maß ungerecht sind (z.B. die Finanzierung von kriegerischen Auseinandersetzungen), darf der Bürger zum Mittel des „bürgerlichen Ungehorsams“ greifen und Steuerzahlen verweigern. Im Artikel wird auch erklärt, dass die weit verbreitete Meinung, dass Geistliche in Polen keine Steuern zu zahlen brauchen, nicht richtig ist. Die Verpflichtung zur Abrechnung der Geistlichen mit dem Fiskus wird durch zwei Gesetze geregelt: das Gesetz über die Einkommenssteuer von physischen Personen sowie über die Pauschaleinkommensteuer von einigen Einkommen der physischen Personen. Eine Analyse dieser Form des Steuerzahlens deckt zusätzlich einige rechtliche Kontroversen in diesem Bereich auf.

TAXIS AND CIVIC ETHICS TAXATION OF CLERGY IN POLAND (SUMMARY)

The following article is concerned with legitimacy of paying the taxes and admissibility of not paying them. Bible, writings of the Church Fathers, documents of the Second Vatican Council – they all clearly state the duty of all citizens to pay the taxes. A state has a right to expect of its

citizens – the clergymen included – fulfillment of this duty, to provide for the common good. The internal law of a country serves at ensuring personal dignity of its every citizen. Any act of contempt for the law poses a threat to the whole legislative system of the state. In a democratic country, every citizen has a duty to obey the law. This statement is valid even if some of the citizens – be they laics or clergymen – doubt the justification of some particular regulations. Only in exceptionally unjust situations (for example, financing war operations), can a civic disobedience be permissible. Contrary to public belief, the clergy in Poland is not exempted from paying the tax. Taxation of the clergy in Poland is regulated by two acts of Parliament: Personal Income Tax Law and Flat Tax Rate on Some Personal Income Law. A closer examination of these methods of paying the tax shows some legal controversies.