

Mirosław Kosek

Czy możliwa jest recepcja niemieckiego modelu podatku kościelnego w Polsce?

Forum Teologiczne 7, 49-62

2006

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Ks. MIROSLAW KOSEK
Warszawa

CZY MOŻLIWA JEST RECEPCJA NIEMIECKIEGO MODELU PODATKU KOŚCIELNEGO W POLSCE

Słowa kluczowe: podatek kościelny, stosunki państwo-Kościół, ochrona danych osobowych, państwo wyznaniowe, dobro wspólne.

Schlüsselworte: Kirchensteuer, Verhältnis Kirche-Staat, Datenschutz, konfessioneller Staat, Gemeinwohl.

Z pewną regularnością podejmowany jest w mediach problem finansów Kościoła w Polsce¹. Wydaje się, że można nawet mówić o toczącej się, z różną intensywnością, dyskusji na ten temat, w której coraz częściej słychać głosy wskazujące na konieczność zmiany obecnego systemu. Jako możliwą alternatywę przytacza się systemy oparte na podatku uiszczanym na rzecz Kościoła.

Artykuł jest próbą prezentacji podatkowego systemu finansowania Kościoła w jego najbardziej klasycznym wydaniu, jakim jest podatek kościelny w systemie niemieckim oraz próbą odpowiedzi na pytanie, czy w Polsce możliwa byłaby recepcja tego modelu podatku kościelnego? Część pierwsza artykułu koncentruje się wokół węzłowych – jak się wydaje – rozwiązań, znamienych dla niemieckiego modelu podatku kościelnego, mających zasadnicze znaczenie przy rozważaniu ewentualnej jego recepcji. Część druga analizuje możliwość wprowadzenia niemieckiego modelu podatku kościelnego w Polsce na podstawie obowiązujących przepisów.

¹ Por. np. S. Michalkiewicz, *Od dołu czy od góry*, *Najwyższy Czas* 40 (1999), s. 17-18; J. Petelka, *Zamach na tacę*, *Najwyższy Czas* 14 (1997), s. 7; J. Wisłocki, *Kasa zamiast tacy*, *Polityka* 25 (1998), s. 70-71; tenże, *Co łaska. Wszystko o pieniądzach Kościoła*, *Polityka* 45 (1999), s. 3-9.

1. Podstawy prawne podatku kościelnego

Obecnie obowiązujący w Niemczech system finansowania Kościoła, oparty na podatku, znajduje swe umocowanie w art. 140. Federalnej Ustawy Zasadniczej, inkorporującym postanowienia Konstytucji weimarskiej z 1919 r. (por. 137. 6 WRV). Zgodnie z nim: „[...] związki wyznaniowe, które są korporacjami prawa publicznego, są uprawnione do pobierania podatku na podstawie list podatkowych, stosownie do przepisów prawa krajowego”².

Z przytoczonej regulacji wynikają dwa wnioski: po pierwsze, związkom wyznaniowym o statusie korporacji prawa publicznego zagwarantowane zostało uprawnienie do pobierania podatku. Po drugie, ustawodawca krajowy został zobowiązany do stworzenia warunków umożliwiających związkom wyznaniowym realizację przyznanego im prawa. Chodzi o konkretne regulacje prawne stanowiące warunek *sine qua non* wprowadzenia w życie instytucji podatku kościelnego w obrębie określonego kraju związkowego.

Nałożony na mocy art. 140 GG (137. 6 WRV) obowiązek prawnej regulacji podatku kościelnego ustawodawstwa landów realizują dwojako: w formie konstytucyjnej i ustawowej bądź tylko w formie ustawowej. Zapisy konstytucyjne pełnią rolę ogólnej gwarancji, która znajduje konkretny wyraz w ustawie. Zapisy te wprost inkorporują art. 140 GG (137. 6 WRV), tak czyni np. Konstytucja landu Badenia-Wirtembergia w art. 5 bądź zawierają sformułowania treściowo zbliżone do regulacji art. 137. 6 WRV³, co ma zastosowanie zasadniczo w odniesieniu do Konstytucji, które weszły w życie przed Konstytucją Federalną (przed 23 maja 1949 r.).

Podstawową formą wypełnienia obowiązku wynikającego z art. 140 GG (137.6 WRV) jest regulacja ustawowa. Każdy kraj związkowy ma własną ustawę regulującą *Kirchensteuer*. Wyjątek pod tym względem stanowią landy byłej NRD (Brandenburg, Meklemburg-Vorpommern, Freistaat Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen), w których podatek kościelny wprowadzony został na mocy jednego aktu prawnego – ustawą z 31 sierpnia 1990 r. (Gesetz zur Regelung des Kirchensteuerwesens).

Zobowiązanie ustawodawcy krajowego do stworzenia warunków umożliwiających uprawnionym związkom wyznaniowym pobieranie podatku oznacza w praktyce ustawowe „opracowanie” samej instytucji podatku kościelnego. Jest ono podstawą do szczegółowej regulacji *Kirchensteuer*, której dokonuje

² „Die Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechtes sind, sind berechtigt, auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der Landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben”. Grundgesetz für Bundesrepublik Deutschland vom 23. 05. 1949, art. 140 (137.6 WRV), BGBl. I, s. 1.

³ Por. art. 143.3 Konstytucji Bawarii, art. 51.3 Konstytucji Hesji, art. 43.3 Konstytucji landu Nadrenia – Palatnat, art. 37.3 Konstytucji landu Saara.

określony związek wyznaniowy poprzez własne regulacje prawne. Można zatem powiedzieć, że ustawodawstwo państwowe, w odniesieniu do podatku kościelnego, stanowi pewne ramy dla regulacji wyznaniowych. W tych i tylko tych ramach ustawodawca kościelny może się poruszać.

Uprawnienie przyznane związkom wyznaniowym, polegające na możliwości kształtowania podatku kościelnego poprzez własne akty prawne, dotyczy generalnie trzech sfer: rodzaju podatku i sposobu jego uiszczania, stawki oraz formy administrowania. W praktyce wygląda to tak, że ustawa określa np. kilka równoprawnych form podatku kościelnego⁴ (w formie dopłaty do podatku dochodowego od osób fizycznych, w formie dopłaty do podatku majątkowego itp.). O formie lub formach, w jakich ostatecznie będzie uiszczany podatek decyduje konkretny związek wyznaniowy⁵. Analogicznie jest w kwestii administrowania podatkiem. Ustawa stanowi, że może być ono dokonane za pomocą organów państwowych bądź kościelnych. Wybór należy do konkretnego związku wyznaniowego⁶.

2. Wybrane elementy struktury Kirchensteuer

Dwa elementy struktury podatku kościelnego w jego „niemieckiej wersji” wydają się decydować o oryginalności tej instytucji. Elementami tymi są: podmiot podatku i podstawa opodatkowania.

2.1. Podmiot podatku

W teorii podatku mówi się o tzw. podmiocie biernym i czynnym podatku. Podmiotem biernym jest podmiot zobowiązany do uiszczania podatku, zwykle osoba fizyczna bądź prawna, podmiotem czynnym zaś podmiot uprawniony do poboru podatku (podmiot, na rzecz którego podatek jest uiszczany). Zgodnie z art. 140 GG (137.6 WRV) podmiotem uprawnionym do pobierania podatku

⁴ Por. np. § 5 KiStG obowiązującej na terenie Badenii-Wirtembergii, art. 1 pkt. 2 KiStG obowiązującej w Bawarii, §2 KiStG obowiązującej w Hesji.

⁵ Por. np. § 3 pkt. 1 Kirchensteuerordnung obowiązującego w diecezji Essen.

⁶ Uprawnione związki wyznaniowe dokonują uszczegółowienia *Kirchensteuer* na mocy własnych aktów prawnych. Są to tzw. *Kirchensteuerordnungen*, w których związek decyduje m.in., jaką formę podatku wybiera i jak będzie uiszczany oraz tzw. *Kirchensteuerbeschlüsse*, w których określona zostaje stawka podatku obowiązująca w danym roku podatkowym. Podmiotem kompetentnym do wydania wymienionych aktów jest podmiot uprawniony do pełnienia aktów władzy ustawodawczej w ramach określonego związku wyznaniowego. Akty prawne, na mocy których określony związek wyznaniowy szczegółowo reguluje podatek kościelny, wymagają zatwierdzenia przez kompetentny podmiot państwowy. Wymogiem tym objęta jest całość regulacji kościelnych w przedmiocie, o którym tu mowa. Dotyczy ona jednak przede wszystkim tych elementów struktury *Kirchensteuer*, w odniesieniu do których kompetentny jest związek wyznaniowy.

kościelnego jest związek wyznaniowy posiadający status Korporacji prawa publicznego. Nadanie statusu leży w kompetencji ustawodawcy krajowego. Konstytucja Federalna stanowi jedynie, że związki wyznaniowe, które posiadały ten status, zachowują go. Natomiast innym związkom wyznaniowym status ten może zostać nadany, „o ile swą organizacją i liczbą członków dają rękojmię trwałości” (por. art. 137. 5 WRV na mocy art. 140 GG)..

Regulacje państwowe przewidują generalnie, że *Kirchensteuer* może zostać wprowadzony albo jako tzw. *Ortskirchensteuer*, w którym podmiotem, na rzecz którego uiszcza się podatek, jest miejscowa wspólnota wyznaniowa, albo jako tzw. *Landes-* (w odniesieniu do Kościoła protestanckiego), względnie *Diözesankirchensteuer* (w odniesieniu do Kościoła katolickiego), w którym podmiotem czynnym podatku jest np. diecezja. Dopuszczalne jest też rozwiązanie, umożliwiające związkom wyznaniowym korzystanie z obu form.

W Kościele rzymskokatolickim w Niemczech podatek kościelny, zwłaszcza zaś jego podstawowa forma – *Kirchensteuer*, uiszczany na podstawie podatku dochodowego od osób fizycznych (*Kirchensteuer vom Einkommen*), płacony jest jako *Diözesankirchensteuer*. Podmiotem, na rzecz którego uiszczany jest podatek, jest zatem diecezja. Takie rozwiązanie sprzyja właściwшему spożytkowaniu środków finansowych w ramach Kościoła partykularnego, pozwala np. wyeliminować różnice, co do zasobności finansowej w ramach wspólnot⁷. Zgodnie z regulacjami prawa krajowego, obowiązek uiszczania podatku kościelnego spoczywa na osobach należących do określonego Kościoła (bądź innego związku wyznaniowego) uprawnionego do pobierania podatku, posiadających na terenie określonego landu miejsce stałego zamieszkania bądź stałego pobytu⁸. Przesłanką tworzącą obowiązek podatkowy jest zatem z jednej strony przynależność wyznaniowa konkretnego podmiotu, z drugiej zaś – stałe zamieszkanie (stały pobyt) na określonym obszarze.

Zależność stanowiącą podstawę indywidualnego obowiązku podatkowego ustawodawstwa krajowe opisują dwójako: w formie czynnej – „podmiotami zobowiązanymi do uiszczania podatku są osoby przynależące do Kościoła uprawnionego do pobierania podatku”⁹ lub biernej – „Kościoły są uprawnione

⁷ Swoistego rachunku zalet i wad podatku kościelnego uiszczanego jako *Diözesankirchensteuer* dokonał P. Meid. Mimo że analizy pochodzą z 1949 r., nie straciły na aktualności. Wadą tej formy podatku jest – według autora – silne (silniejsze niż w przypadku *Ortskirchensteuer*) powiązanie Kościoła z państwem oraz duże prawdopodobieństwo zaniku w świadomości podatników różnicy między podatkami państwowymi i podatkiem kościelnym. Zaletę autor upatruje w likwidacji dużych dysproporcji finansowych między wspólnotami poprzez bardziej równomierny (właściwy) rozdział dochodu. Por. P. Maid, *Diözesan- oder Ortskirchensteuer?*, Trier Theologische Zeitschrift 58 (1949), s. 164.

⁸ Por. art. 1, pkt.1 KiStG w Badenii-Wirtembergii, art. 3. 1 i 3 KiStG, obowiązującej w Bawarii, art.1 KiStG w Hesji, art. 3 .1 KiStG, w Dolnej Saksonii, art. 3 KiStG, obowiązującej na terenie landu Nadrenia-Westfalia.

⁹ Por. np. § 4 pkt.1 KiStG w Bremmen, §2 pkt. 1 KiStG w Hamburgu.

do pobierania podatku od swych członków”¹⁰. Mimo różnej redakcji, chodzi o ten sam stan faktyczny, tę samą rzeczywistość prawną, której skutkiem jest obowiązek świadczenia. Podkreślenia wymaga w tym miejscu znaczenie prawne przytoczonych sformułowań. Ustawodawca, mówiąc o przynależności wyznaniowej jako warunku *sine qua non* powstania obowiązku podatkowego, ma niewątpliwie na myśli jej wymiar formalnoprawny. Chodzi zatem o ściśle określony akt, którego skutkiem jest włączenie do określonego związku wyznaniowego. Przynależność wyznaniowa, o którą chodzi, nie musi być w tym przypadku tożsama (i nie może być mylona) z wewnętrznym przekonaniem trwania w określonym związku wyznaniowym czy też ze stopniem identyfikowania się z jego doktryną. Chodzi – należy to jeszcze raz podkreślić – o akt formalnoprawny, możliwy do zweryfikowania, którego prawnym skutkiem jest włączenie do określonego związku wyznaniowego, tzn. nabycie praw i obowiązków związanych z przynależnością do niego¹¹.

Zobowiązanie do uiszczania podatku kościelnego uwarunkowane jest nie tylko przynależnością wyznaniową, ale również posiadaniem przez określony podmiot stałego zamieszkania bądź stałego pobytu na obszarze obowiązywania ustawy. Zależność ta określana jest w literaturze przedmiotu mianem zasady terytorialności (*Territorialitätsprinzip*)¹². Przyjęcie tej zasady z konieczności wyklucza zasadę przynależności państwowej (obywatelstwa). Rodzi to ten skutek, że podmiotami zobowiązanymi do uiszczania podatku kościelnego są

¹⁰ Por. §1 pkt.1 KiStG w Badeni-Wirtembergii, art.2 pkt 1 KiStG w Bawarii.

¹¹ Przyjęcie, że obowiązek podatkowy wynika z przynależności wyznaniowej, jako reguły, choć samo w sobie oczywiste, rodzi jednak problem, na mocy jakich aktów prawnych przynależność ta powinna być regulowana. Zazwyczaj określenie warunków i sposobów uzyskania przynależności wyznaniowej regulowane jest przez każdy związek wyznaniowy na mocy ustawodawstwa wewnętrznego. Pytanie brzmi zatem, czy te regulacje należy uznać za obowiązujące na gruncie prawa publicznego, czy też za podstawę prawną należałoby przyjąć państwowe regulacje? Za obowiązujące uznano pierwsze rozwiązanie. Szczegółowe wyznaczenie przez państwowe regulacje kręgu podmiotów zobowiązanych do uiszczania podatku kościelnego wiązałyby się z koniecznością określenia warunków przynależności do określonego związku wyznaniowego, co byłoby ingerencją w jego wewnętrzne sprawy, a tym samym, naruszałyby zasady autonomii (por. art. 137. 3 WRV). Ustawodawca formułuje zatem samą zasadę – obowiązek podatkowy wynika z przynależności wyznaniowej – w celu zaś precyzyjnego wyznaczenia form (sposobów) jej nabycia, a tym samym precyzyjnego określenia podmiotów objętych obowiązkiem, o którym mowa, odsyła do wewnętrznych regulacji związków wyznaniowych, uznając je za obowiązujące w sferze publicznoprawnej. Por. H. Marré, *Das kirchliche Besteuerungsrecht*, HdbStKirchR I, s. 1101–1147; tenże, *Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart*, Essen 1991, s. 43–44; H. v. Mangoldt, F. Klein, A. F. v. Campenhausen (red.), *Das Bonner Grundgesetz. Kommentar*, t. 14, art. 140 (137.6 WRV), nr 201–202. Fundamentalne znaczenie ma tu orzeczenie Federalnego Trybunału Konstytucyjnego z 31 marca 1971 r. (BVerfGE 30, 415). Trybunał uznał, że zasada powiązania obowiązku uiszczania *Kirchensteuer* z wewnętrznymi regulacjami związków wyznaniowych (zasada „sekularyzacji” regulacji kościelnych) nie stoi w sprzeczności z zasadą neutralności światopoglądowej państwa.

¹² Por. J. Giloy, W. König, *Kirchensteuerrecht in der Praxis*, Neuwied-Kriftel-Berlin 1993, s. 28.

również obcokrajowcy, o ile zachodzą w ich przypadku te przesłanki, z którymi prawo wiąże obowiązek świadczenia¹³.

2.2. Podstawa opodatkowania

W teorii przyjmuje się, że podstawa opodatkowania, zwana też podstawą wymiaru podatku, jest konkretyzacją przedmiotu podatku. Przybiera ona zazwyczaj postać wartościową (np. określona kwotowo wysokość rocznego dochodu podatnika), rzadziej ilościową (np. powierzchnia nieruchomości wyrażona w metrach kwadratowych). Specyfika podatku kościelnego jako instytucji prawa podatkowego wyraża się w tym, że nie posiada on własnej, „materialnej” podstawy opodatkowania, w tym znaczeniu, że podstawa ta nie wynika bezpośrednio z przedmiotu podatku. Przynależność do określonego Kościoła bądź związku wyznaniowego uprawnionego do pobierania podatku, sama w sobie, jeśli przyjąć ją za przedmiot *Kirchensteuer*, nie da się przełożyć na wymiarną wartość materialną, która mogłaby pełnić rolę podstawy opodatkowania. Określona kwotowo wielkość, stanowiąca podstawę wymiaru podatku, określana jest w odniesieniu do *Kirchensteuer* w oparciu o wielkość zobowiązania podatkowego, wynikającą z podatku, określanego w stosunku do podatku kościelnego mianem podatku podstawowego bądź pierwotnego (*Maßstabsteuer*). Innymi słowy, jeśli podatek kościelny uiszczany jest w formie dopłaty do podatku dochodowego od osób fizycznych (*Kirchensteuer vom Einkommen*), to podstawę wymiaru podatku stanowi w tym przypadku wysokość zobowiązania, do uiszczenia którego konkretny podatnik jest zobowiązany z tytułu podatku dochodowego. Przyjęte przez ustawodawcę rozwiązanie uwarunkowane jest charakterem czy też statusem podatku kościelnego jako podatku państwowego.

Podatek kościelny określany jest w niemieckim prawie podatkowym formułą „Anexsteuer zu Reichssteuer” bądź „Zuschlagsteuer”. Jako taki traktowany jest przez ustawodawcę jako świadczenie dodatkowe i na podstawie § 10 pkt. 4 EStG możliwe do odliczenia przy ustalaniu wielkości rocznych dochodów podatnika. Użyte w tekście sformułowania oznaczają, że *Kirchensteuer* tak pod względem sposobu uiszczania, jak i naliczania, uzależniony jest od określonego podatku zasadniczego, do którego stanowi formę dopłaty¹⁴. Usta-

¹³ O możliwych modyfikacjach wspomnianej zasady terytorialności por. M. Kosek, *Podatek kościelny w niemieckim systemie prawnym*, Płock 2004, s. 119 n.

¹⁴ Podobnym rozwiązaniem posłużył się ustawodawca niemiecki wprowadzając tzw. podatek solidarnościowy (*Solidaritätszuschlag* – ustawa z 23 czerwca 1993 r., BGBl. I s. 994) w celu szybszego rozwoju byłych landów wschodnich. Podstawę opodatkowania stanowi kwota, do uiszczenia której zobowiązany jest podatnik z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. W odróżnieniu od *Kirchensteuer* podatek ten miał charakter podatku nadzwyczajnego (czasowego). Por. *Die Veranlagung zur Lohnsteuer für 2000*, Düsseldorf 2000, Anhang Nr. 6.

wodawca państwowy określa *in genere*, z jakimi podatkami państwowymi podatek kościelny może zostać związany. Możliwości są trzy: *Kirchensteuer* może być uiszczany na podstawie podatku dochodowego od osób fizycznych (*Einkommensteuer*), podatku majątkowego (*Vermögensteuer*) oraz podatku gruntowego (*Grundsteuer*)¹⁵. Określony związek wyznaniowy na mocy regulacji własnych decyduje, jaki podatek stanowi podatek podstawowy (*Maßstabsteuer*), na „bazie” którego uiszczany będzie podatek kościelny. W Kościele katolickim i Kościołach protestanckich w Niemczech *Kirchensteuer* uiszczany jest przede wszystkim w formie dopłaty do podatku dochodowego od osób fizycznych (*Einkommenkirchensteuer*)¹⁶.

Z charakteru prawnego *Kirchensteuer* wynikają określone konsekwencje. Pierwsza to ta, że wielkość jednostkowego zobowiązania podatkowego, wynikająca z podatku kościelnego, uwarunkowana jest wielkością zobowiązania podatkowego, wynikającą z podatku podstawowego. Wielkość podstawy wymiaru podatku (a jest nią w tym przypadku konkretna kwota, do uiszczenia której zobowiązany jest podatnik z tytułu podatku podstawowego), w sposób oczywisty warunkuje wysokość podatku naliczanego w oparciu o tę podstawę. W praktyce oznacza to, że wraz ze wzrostem bądź spadkiem wielkości podatku podstawowego, wzrasta jednocześnie lub spada wysokość podatku kościelnego. Ta bardzo praktyczna konsekwencja akcesoryjnego charakteru *Kirchensteuer* niewątpliwie ma znaczenie. W ocenie analizowanego systemu podkreślenia wymagają jednak konsekwencje o „większym ciężarze gatunkowym”.

Powiązanie podatku kościelnego z klasycznymi podatkami państwowymi powoduje, że staje się on elementem systemu i podlega tym samym zasadom, na podstawie których konstruowane są współczesne systemy podatkowe. Jedną z takich zasad jest zasada równości podatkowej, rozumianej w sensie subiektywnym, czyli zasada progresywnego opodatkowania dochodów. Wyraża się ona generalnie tym, że wielkość obciążenia podatkowego jest pochodną zamożności konkretnego podatnika – wzrasta wraz ze wzrostem jego dochodów. Progresywne opodatkowanie stanowi dziś niekwestionowany fundament systemu oraz podstawowy wymóg elementarnej sprawiedliwości społecznej. Niewątpliwie zaletą niemieckiego rozwiązania jest to, że wielkość obciążeń podatkowych, uiszczanych na rzecz Kościoła bądź innego uprawnionego związku wyznaniowego, podobnie zresztą jak uiszczanych na rzecz państwa

¹⁵ Por. np. §5 KiStG, obowiązującej na terenie Badenii-Wirtembergii, §2 KiStG, obowiązującej na terenie Hesji, §2 pkt.1 KiStG, obowiązującej w Dolnej Saksonii.

¹⁶ Ustawy o podatku kościelnym obowiązujące na terenie landów (z wyjątkiem Bawarii, Bremen, Hamburga i Szlezwika-Holsztynu) dają możliwość wprowadzenia podatku kościelnego na podstawie tzw. własnej stawki (*Kircheneigener Tarif*). Kościoły nie skorzystały z tej możliwości. Por. H. Marré, *Die Kirchenfinanzierung*, s. 48.

(chodzi o podatek dochodowy od osób fizycznych), uwarunkowana jest dochodami podatnika. Ma to tę konsekwencję, że w przypadku, gdy dochody konkretnego podmiotu spadają poniżej określonej kwoty, spada również wielkość obciążenia podatkowego, aż do całkowitego zwolnienia z obowiązku uiszczania podatku dochodowego, a tym samym podatku kościelnego, uiszczanego w tej formie.

Wielkość jednostkowego obciążenia podatkowego wynikająca z podatku kościelnego jest jednak nie tylko pochodną zamożności konkretnego podatnika. Nie bez znaczenia jest tu także polityka finansowa państwa. Wydaje się, że w tej właśnie sferze szukać trzeba istotnych konsekwencji niemieckiego modelu podatku kościelnego.

Współczesne prawo podatkowe wiele miejsca poświęca funkcjom podatków. Obok podstawowej, jaką jest funkcja fiskalna, istotne znaczenie przypisuje się dziś funkcji stymulacyjnej, traktującej podatki jako ważny instrument polityki społeczno-ekonomicznej państwa¹⁷. Poprzez konkretne rozwiązania podatkowe państwo stara się sterować określonymi procesami społeczno-ekonomicznymi w ten sposób, by korzystne dla gospodarki procesy pobudzać, negatywne zaś – hamować. Działania te nie pozostają bez wpływu na podatek kościelny. Jest on uzależniony, jak wspomniano, od podatku podstawowego, a tym samym wynika w jakimś stopniu z polityki społeczno-ekonomicznej państwa. Nie chodzi tu o to, że państwo może świadomie dążyć do ograniczania lub pomniejszania finansów Kościołów czy związków wyznaniowych. Twierdzenie takie byłoby dzisiaj (w dobie upadku państw totalitarnych) nieporozumieniem. Chodzi przede wszystkim o pośrednie uzależnienie finansów związków wyznaniowych od sytuacji ekonomicznej państwa (nie poszczególnego obywatela) oraz o ocenę etyczną określonych celów jego polityki społeczno-ekonomicznej¹⁸. Trudno wymagać, by państwo w swej polityce finansowej kierowało się troską o finanse Kościoła czy kształtowało swą politykę w całości i wyłącznie w oparciu o jego naukę społeczną. Wszystko to powoduje, że akcesoryjny charakter podatku kościelnego jest jednym z przywoływanych przykładów na dostrzeżenie pewnych minusów w niemieckim systemie¹⁹.

¹⁷ Por. *Prawo finansowe*, pod red. W. Wójtowicza, Warszawa 1996, s. 124–125.

¹⁸ Wśród celów, które stawia sobie państwo w polityce społeczno-ekonomicznej znajdują się takie, których akceptacja z punktu widzenia nauki społecznej Kościoła nie podlega dyskusji. Chodzi tu przede wszystkim o działania, których celem jest poprawa sytuacji finansowej rodzin, czyli właściwsze rozłożenie obciążeń finansowych z perspektywy rodziny, a nie tylko jednostkowego podatnika. W systemie takim jak niemiecki zarówno wysokość i proporcjonalność obciążeń podatkowych obywateli, jak i próg dochodowy, który zwalnia z obowiązku uiszczania podatku, pozostaje kwestią dyskusyjną.

¹⁹ Por. H. Marré, *Die Kirchenfinanzierung*, s. 46; G. Robbers, *Förderung der Kirchen durch den Staat*, HdbStKirchR, Bd. II, s. 886–887; A. Hollerbach, *Kirchensteuer und Kirchenbeitrag*, w: *Handbuch des katholischen Kirchenrechts*, München 1983, s. 889–900.

3. Ocena systemu i możliwość jego recepcji w Polsce

W aspekcie prawnym niemiecki system finansowania związków wyznaniowych oparty na podatku kościelnym jest systemem konsekwentnym. Czas pozytywnie zweryfikował wiele jego rozwiązań. Dyskusyjny jest jednak problem „organicznego” powiązania przynależności wyznaniowej z obowiązkiem uiszczania podatku oraz problem oceny na gruncie prawa kościelnego oświadczeń o wystąpieniu z Kościoła, wymaganych w celu uwolnienia się od obowiązku uiszczania podatku, problem dla wielu komentatorów węzłowy²⁰. Trudność oceny wynika z faktu, że problem ten nie ma, i nie może mieć, tylko czysto prawnego charakteru. Nie bez znaczenia jest tutaj również aspekt teologiczny (eklezyjologiczny). Chodzi wszak nie o „zwykłą organizację”, ale o Kościół. Przyjęte w ustawodawstwie niemieckim rozwiązanie przynajmniej sugeruje, że obowiązek świadczeń materialnych na rzecz Kościoła jest w sposób istotny powiązany z samą przynależnością do niego. Rozwiązanie to jest teologicznie przynajmniej dyskusyjne. Spotykany niekiedy w literaturze pogląd, że sam fakt złożenia oświadczenia o wystąpieniu z Kościoła, prawnie rozwiązuje problem, wydaje się być bardziej próbą uniknięcia problemu, niż jego rozwiązaniem. Przynależność do Kościoła nie jest w sposób istotny powiązana z obowiązkiem jego materialnego utrzymania. Jest to bez wątpienia obowiązek ważny, którego zaniedbanie powinno rodzić określone konsekwencje także w sferze prawa kościelnego, ale nie może warunkować samej przynależności do wspólnoty Kościoła, co w praktyce wprowadza system niemiecki. Wyrażając ten pogląd, należy poczynić pewne zastrzeżenia. Ocena ta dotyczy *Kirchensteuer* analizowanego przede wszystkim w oderwaniu od konkretnego Kościoła partykularnego, w którym funkcjonuje i ma znaczenie w kontekście ewentualnej recepcji analizowanego systemu. Próby takie, jeśli w ogóle miały czy będą miały miejsce, należy ocenić krytycznie.

Ocena *Kirchensteuer*, postrzeganego jako integralny element niemieckiego Kościoła partykularnego nastrocza niemałe trudności. Istnieje, jak się wydaje, kilka przesłanek, które każą sformułowaną powyżej ocenę złagodzić czy wprost zmienić. Po pierwsze, nie można nie uwzględnić, że *Kirchensteuer* jest jednym z integralnych elementów kształtującego się przez długi okres czasu systemu relacji państwo – Kościół, obowiązującego obecnie w Niemczech, systemu specyficznego, złożonego i niewątpliwie uwarunkowanego historycznie. W związku z tym jego recepcja przez inne systemy wydaje się wysoce problematyczna. Podatek kościelny w takim kształcie, jaki jest obecnie w Niemczech wydaje się również odpowiadać w pewnym sensie kulturze

²⁰ Szczegółowo na ten temat zob. M. Kosek, *Podatek kościelny w niemieckim systemie prawnym*, s. 127–140.

i mentalności obszaru języka niemieckiego, co też nie jest bez znaczenia. Nie można bowiem nie uwzględnić, że każdy Kościół partykularny ma swój „profil”, który współtworzy określony system jego finansowania. Ocena tego systemu dokonana tylko i wyłącznie z płaszczyzny ogólnej („z zewnątrz”) nie może być miarodajna. Decydujący głos musi należeć do Kościołów partykularnych, w których *Kirchensteuer* funkcjonuje. Jeśli system ten jest akceptowany przez większość członków tego Kościoła i nie jest sprzeczny z powszechnym prawem kościelnym, należy go zaakceptować.

Przedstawiony opis i próba analizy wybranych zagadnień związanych z podatkiem kościelnym jako elementem niemieckiego systemu prawnego skłania do postawienia pytania: czy możliwe byłoby – z prawnego punktu widzenia – wprowadzenie analogicznego rozwiązania w polskim systemie prawnym? Jest to zagadnienie niezmiernie interesujące. Wydaje się również, że zbiega się ono z formułowaną z wielu stron potrzebą systemowego rozwiązania problemu finansowania Kościoła w Polsce²¹. Funkcjonujący obecnie system – jeśli w ogóle można go nazwać systemem – jest niespójny i wydaje się nie odpowiadać obecnym warunkom. Jest, w mniejszym czy większym stopniu, sumą rozwiązań, mających swe korzenie w różnych systemach społeczno-politycznych, z właściwym dla tych systemów różnym, często krańcowo różnym, sposobem traktowania Kościołów i związków wyznaniowych. Aby odpowiedzieć na pytanie, należy rozpatrzyć niektóre rozwiązania kształtujące w Polsce sytuację finansową Kościołów i związków wyznaniowych.

Podstawowym źródłem finansowania działalności instytucji kościelnych w Polsce jest ofiarność wiernych. Prawo to gwarantuje wszystkim obywatelom art. 5 ust. z 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania²². Uprawnieniu obywateli odpowiada prawo Kościołów i innych związków wyznaniowych do zbierania składek i otrzymywania darowizn, spadków i innych świadczeń od osób fizycznych i prawnych, zagwarantowane w artykule 19 tejże ustawy. W odniesieniu do Kościoła rzymskokatolickiego prawo to umocowane zostało w art. 21 pkt 2 Konkordatu oraz w art. 57 ustawy O stosunku państwa do Kościoła Katolickiego w RP²³. Finansowanie przez wiernych działalności kościołów i związków wyznaniowych spotyka się w wielu przypad-

²¹ Por. Np. K. Ners, *Zasady finansowania instytucji kościelnych w Polsce. Problematyka w aspekcie de lege lata i de lege ferenda*, w: *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie*, pod red. J. Krukowskiego, Lublin 2000, s. 133–147; T. Pieronek, *Świadomość Kościoła w Polsce w sprawie własnych finansów*, w: *ibidem*, s. 149–154; A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisław, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2006, s. 206–239, szczególnie s. 216 n.

²² Por. DzU 1989 r., nr 59, poz. 375.

²³ Por. Konkordat zawarty między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Warszawie 28 lipca 1993 r. (DzU 1998, nr 51, poz. 318) oraz ustawa z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w RP (DzU 1989, nr 29, poz. 154).

kach z przychylnym podejściem państwa. Szczególnie korzystne dla obywateli są regulacje dotyczące darowizn przeznaczonych na działalność charytatywno-opiekuńczą Kościołów i związków wyznaniowych, które w całości – bez limitu – można odliczyć od podstawy opodatkowania. W przypadku darowizn na inną działalność związków wyznaniowych stosowne ustawy przewidują określone limity odliczeń²⁴. Od dwóch lat istnieje również, na podstawie ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie²⁵, możliwość przekazania przez osoby fizyczne kwoty nie przekraczającej 1% podatku na rzecz wskazanej organizacji pożytku publicznego. Status taki, po spełnieniu określonych warunków, mogą uzyskać także organizacje Kościołów i innych związków wyznaniowych.

Znaczenie nie do przecenienia dla Kościołów i innych związków wyznaniowych mają rozwiązania prawne dotyczące opodatkowania dochodu uzyskanego przez te podmioty. Zgodnie z art. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dochody uzyskiwane z niegospodarczej działalności statutowej Kościołów i innych związków wyznaniowych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym i nie ma w stosunku do nich obowiązku prowadzenia księgowości wymaganej przez wymienioną ustawę. Zwolnienia te nie dotyczą dochodu uzyskiwanego z prowadzenia działalności gospodarczej.

Odrębne źródło finansowania Kościołów i związków wyznaniowych stanowią dotacje i subwencje z Funduszu Kościelnego. W tej instytucji, jak w soczewce widać historyczne uwarunkowanie i dzisiejszą złożoność kwestii finansowania Kościołów i związków wyznaniowych w Polsce. Fundusz został ustanowiony na mocy ustawy z 20 marca 1950 r. o przejęciu przez państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego²⁶. Celem jego miały być: utrzymanie i dobudowa kościołów, udzielanie duchownym pomocy materialnej i lekarskiej (oraz organizowanie dla nich domów wypoczynkowych) oraz prowadzenie działalności charytatywno-opiekuńczej²⁷. Na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z 23 sierpnia 1990 r. rozszerzono zakres celów Funduszu Kościelnego. Cele, na które obecnie mogą zostać przekazane środki z Funduszu można ująć w trzy grupy: opłacanie części składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne osób duchownych, wspomaganie działalności humanitarnej, ochronę i ratowanie zabytkowych obiektów sakralnych²⁸. Z wejściem w życie ustawy z 20 marca

²⁴ Szczegółowo na ten temat por. A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, s. 209 n.

²⁵ Por. ustawa z 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i wolontariacie (DzU 2003, nr 96, poz. 873 z późn. zm.).

²⁶ DzU 1950, nr 9, poz. 87.

²⁷ Por. J. Krukowski, *Polskiej prawo wyznaniowe*, s. 230–231.

²⁸ Por. A. Mazglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, s. 213 n.

1950 r. i związanymi z jej wprowadzaniem nadużyciami łączy się działalność tzw. Komisji Majątkowej, której zadaniem jest realizacja roszczeń podmiotów kościelnych, w związku z przejściem przez państwo dóbr kościelnych z naruszeniem wymienionej ustawy.

Ukazana – bardzo ogólnie – problematyka źródeł finansowania Kościołów i związków wyznaniowych w Polsce, szczególnie w odniesieniu do Kościoła rzymskokatolickiego, wskazuje na potrzebę zmian w tym zakresie. Jedną z możliwych i dyskutowanych opcji jest wprowadzenie na wzór innych państw podatku kościelnego. Czy z prawnego punktu widzenia byłoby to możliwe – wracając do postawionego wcześniej pytania – w odniesieniu do niemieckiego modelu tego podatku?

W poszukiwaniu odpowiedzi na to pytanie należałoby przede wszystkim poddać analizie obowiązujący w Polsce system relacji państwo – Kościół, ukształtowany, co do zasad w art. 25 i 53 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. Jedną z zasad ukształtowanego we wspomnianym art. 25 ust. 3 systemu relacji instytucjonalnych między państwem i Kościołem jest zasada współdziałania obu podmiotów.

Zasada współdziałania stanowi dopełnienie zasady poszanowania wzajemnej autonomii i niezależności. Znajduje ona swe „ostateczne” uzasadnienie w nadrzędności celu, którym jest dla wymienionych w formule podmiotów dobro wspólne i dobro człowieka²⁹. Zasada współdziałania, sformułowana w art. 25 ust. 3 Konstytucji wynika zatem z dwóch zasadniczych przesłanek:

1. Członkami tak państwa, jak Kościołów i innych związków wyznaniowych są ci sami ludzie.
2. Tak państwo, jak Kościoły i inne związki wyznaniowe pełnią w stosunku do człowieka (obywatela) funkcję służebną. Ich celem jest pomnażanie dobra wspólnego.

Współdziałanie między państwem i związkami wyznaniowymi, szczególnie Kościołem katolickim, ma długą tradycję. Przez długi czas w państwach o korzeniach chrześcijańskich współpraca ta była niejako „obligatoryjna”, w tym znaczeniu, że czynnik religijny (chrześcijański) odgrywał istotne znaczenie w życiu społecznym i politycznym, także w wymiarze instytucjonalnym. Współcześnie formuła państwa wyznaniowego została w praktyce, słusznie zresztą, zarzucona. Zachowała się w zasadzie tylko w państwach islamskich. Jej miejsce zajęły w kulturze zachodniej zasady równouprawnienia związków wyznaniowych i właściwie rozumiana neutralność światopoglądowa państwa. Nie oznacza to niemożliwości współdziałania. Przeciwnie, wydaje się, że jest ono w praktyce nie tylko możliwe, ale także bardzo pożądane.

²⁹ Por. J. Krukowski, *Konkordat polski*, s. 72.

Tradycyjnie jako obszary tego współdziałania wymienia się wychowanie, nauczanie, opiekę socjalną, szeroko rozumianą kulturę. Możliwość nauczania religii w szkołach publicznych, zapewnienie opieki duszpasterskiej w wojsku, zakładach karnych i zakładach opieki medycznej i socjalnej, możliwość erygowania wydziałów teologicznych w ramach uniwersytetów państwowych – są to niewątpliwie przykłady właściwej realizacji sformułowanej przez polskiego ustawodawcę zasady współdziałania państwa i Kościołów (i innych związków wyznaniowych).

Na gruncie zasady sformułowanej w art. 25 ust. 3 Konstytucji można również mówić, jak się wydaje, o możliwości wprowadzenia podatku kościelnego w Polsce. Zagadnienie to domagałoby się odrębnej i szczegółowej analizy, przekraczającej ramy tej publikacji, analizy dokonanej w kontekście pozostałych zasad, tworzących w Konstytucji RP system relacji państwo – Kościół, zwłaszcza zasady równouprawnienia związków wyznaniowych (art. 25 ust. 1). Recepcja podatku kościelnego w takim kształcie, jaki ma on w systemie niemieckim, pomijając nawet aspekt ściśle kościelny tego zagadnienia, wydaje się utrudniona, jeśli nie niemożliwa, ze względu na regulację art. 53 ust. 6 Konstytucji RP. Jednym z elementów umożliwiających pobieranie podatku kościelnego w systemie niemieckim jest informacja o przynależności wyznaniowej podatnika, zawarta w deklaracji podatkowej. W praktyce warunkuje ona możliwość pobierania podatku. Informacja ta nie narusza art. 140 GG (136. 3 WRV) gwarantującego prawo do nieujawniania swych przekonań religijnych i światopoglądowych dzięki klauzuli, która uprawnia władze publiczne do pytania o przynależność wyznaniową, „o ile od tego zależą pewne prawa i obowiązki”. Potwierdził to Federalny Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 23 października 1978 r. Analogiczny zapis zawarty w art. 53 ust. 7 Konstytucji RP nie zawiera podobnej klauzuli. Ustawodawca stwierdza, że „nikt nie może być obowiązany przez organy władzy publicznej do ujawnienia swego światopoglądu, przekonań religijnych lub wyznania”. Wydaje się, że umieszczenie w deklaracji podatkowej informacji o przynależności wyznaniowej podatnika, analogicznie jak ma to miejsce w systemie niemieckim, byłoby trudne do pogodzenia z cytowanym art. 53 ust. 7, a tym samym wykluczałoby możliwość wprowadzenia w Polsce podatku kościelnego w jego „wersji” niemieckiej. Wskazanych trudności nie implikuje z pewnością system oparty na fakultatywnym podatku, wprowadzonym we Włoszech i na Węgrzech. Wydaje się, że w Polsce byłaby możliwa recepcja tego właśnie systemu. Zagadnienie to jednak wymaga odrębnej i bardziej szczegółowej analizy.

IST DIE REZEPTION DES DEUTSCHEN KIRCHENSTEUERMODELLS IN POLEN MÖGLICH? (ZUSAMMENFASSUNG)

Der Artikel versucht, das Kirchensteuersystem in seiner klassischen Version, wie sie in Deutschland praktiziert wird, darzustellen sowie die Frage nach seiner eventuellen Rezeption in Polen zu erörtern. Der erste Teil konzentriert sich um die, wie es scheint, Schlüsselfragen, die für das deutsche Modell charakteristisch sind, die aber auch für seine Rezeption in Polen von Bedeutung zu sein scheinen. Der zweite Teil beschäftigt sich mit der Kompatibilität des deutschen Modells der Kirchensteuer mit der polnischen Rechtslage.

Wenngleich das Modell eines konfessionellen Staates in Europa praktisch – und ganz zu Recht – fallengelassen wurde, bedeutet das nicht, dass eine Zusammenarbeit von Kirche und Staat ganz unmöglich wäre. In diesem Sinne besteht in Polen durchaus die grundsätzliche Möglichkeit der Einführung einer Kirchensteuer. Die Adaptierung des deutschen Modells scheint jedoch sehr erschwert, wenn nicht gänzlich unmöglich. Das größte Hindernis bildet die Tatsache, dass das deutsche System auf der Bekanntgabe in der Steuererklärung der Information über die konfessionelle Zugehörigkeit des Steuerzahlers gründet. Dieses steht aber in direktem Widerspruch zum polnischen Recht, das jedem Bürger garantiert, seine religiösen und weltanschaulichen Überzeugungen nicht preisgeben zu müssen. Solche Probleme wären jedoch mit einem Modell der fakultativen Steuer, wie es in Italien und Ungarn praktiziert wird, nicht verbunden. Die Rezeption eines solchen Systems wäre in Polen schon im Kontext der heutigen Rechtslage möglich.