

PIOTR MICHALIK

ZWOLNIENIA PODATKOWE DLA ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH
W ORZECZNICTWIE SĄDU NAJWYŻSZEGO USA

1. PERSPEKTYWA HISTORYCZNA

Zwolnienia podatkowe¹ dla związków wyznaniowych² funkcjonowały w późniejszych stanach USA już w okresie kolonialnym³. Przykładowo na mocy ustawy podatkowej z 1674 r. (*An Act Concerning taxable persons*) zwolnieniem takim objęto wszystkich duchownych chrześcijańskich w Marylandzie⁴. Kwestia prawnych i filozoficzno-prawnych źródeł zwolnień podatkowych dla kościołów w koloniach amerykańskich i w XVIII-XIX-wiecznych Stanach Zjednoczonych

¹ Ogólne informacje o systemie podatkowym w USA podaje R. Tokarczyk (*Prawo amerykańskie*, Warszawa 2011). Syntetyczną, a jednocześnie wyczerpującą analizę systemu zwolnień podatkowych w USA przedstawia B.R. Hopkins (*The Law of Tax-Exempt Organizations*, John Wiley & Sons 2011).

² Praktyka i nauka amerykańska stosuje kilka terminów na określenie kościołów i innych związków wyznaniowych: *religious organization/body, church, denomination, sect* (bez konotacji negatywnej). Żaden z nich nie ma charakteru oficjalnoprawnego ze względu na fakt nieuznawania przez amerykański system normatywny publicznej podmiotowości prawnej związków wyznaniowych, które w obrocie prawnym mogą funkcjonować wyłącznie w charakterze prywatnych osób prawnych (*legal person*).

³ M.E. Tigar, *The Supreme Court, 1969 Term*, „Harvard Law Review” 1970, t. 84/1, s. 127.

⁴ P. Michalik, *Prawne gwarancje realizacji zasady rozdziału kościoła od państwa w XVII-wiecznym Marylandzie*, „Zeszyty Prawnicze UKSW” 2011, t. 11/ 3, s. 263.

nadal pozostaje przedmiotem debaty⁵. Nie ulega jednak wątpliwości, iż w zakresie finansowych relacji państwo–kościół, w większości kolonii decydujące znaczenie miało bezpośrednie finansowanie kościołów państwowych, beneficjentów obowiązującego w 9 z 13 stanów założycielskich *religious establishment*⁶. Dopiero wraz ze stopniową likwidacją powszechnego podatku kościelnego, co następowało w ostatnich dekadach XVIII i pierwszych dekadach XIX wieku⁷, kwestia zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych nabrała istotniejszego znaczenia materialnego. W tym czasie poszczególne stany gwarantowały już wszystkim kościołom wyłącznie ich majątku ruchomego i nieruchomego spod opodatkowania, na takich samych zasadach, jak w przypadku majątku instytucji publicznych i edukacyjnych⁸.

W ramach federacji wczesne ustawodawstwo podatkowe Kongresu, jak na przykład *An Act to lay and collect the direct tax within the United States* z 1798 r., w kwestii zwolnień od ustanawianych podatków federalnych z reguły odsyłało do regulacji stanowych⁹. Jedynie w przypadkach

⁵ Patrz B.R. Hopkins, *The Law*, s. 9 i nast.

⁶ Anglikańskiego w koloniach południowych i częściowo w Nowym Jorku, kongregacjonalistycznego w Nowej Anglii. Szerzej patrz M.W. McConnell, *Establishment and Disestablishment at the Founding, Part I: Establishment of Religion*, „William and Mary Law Review” 2003, t. 44/4, s. 2105-2208. Co do terminu *religious establishment* patrz P. Michalik, *Prawne gwarancje*, s. 246.

⁷ M.W. McConnell, *Establishment and Disestablishment*, s. 2152-2159. Za kluczowy element tego procesu uważa się publiczną debatę nad likwidacją podatku kościelnego w Wirginii, prowadzoną w latach 1779-1786. Zakończyła się ona wraz z uchwaleniem przełomowej ustawy o ustanowieniu wolności religijnej (*An Act for establishing Religious Freedom*) autorstwa Thomasa Jeffersona. Sukces zwolenników pełnego *disestablishment* w Wirginii był jednak głównie dziełem Jamesa Madisona, autora słynnego memoriału przeciwko niekonfesyjnemu podatkowi kościelnemu *Memorial and Remonstrance against Religious Assessments* z 1785 r.

⁸ Patrz na przykład *An Act Laying Taxes for the Support of Government*, 23d of January 1799, w: *A collection of all such Acts of General Assembly of Virginia, of a public and permanent nature, as are now in force*, Richmond 1803, http://books.google.pl/books?id=CuEKAAYAAJ&printsec=frontcover&hl=pl&source=gbg_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (dostęp 14.03.2012).

⁹ *An Act to lay and collect the direct tax within the United States*, 1 Stats. 597, 598 (1798). Patrz także *An Act to provide for the valuation of Lands and Dwelling-Houses, and the enumeration of Slaves within the United States*, 1 Stats. 580, 585 (1798) – teksty dostępne w: *A Century of Lawmaking for a New Nation: U.S. Congressional Documents and*

taryf celnych Kongres indywidualnie przyznawał zwolnienia przedmiotowe, dotyczące także Biblii oraz przedmiotów kultu¹⁰. Dopiero wraz z wprowadzeniem federalnego podatku dochodowego (*income tax*), co następowało trzykrotnie: w 1861, 1894 i ostatecznie w 1913 r.¹¹, aktualna stała się potrzeba wprowadzenia federalnych zwolnień podatkowych. Ustawa podatkowa z 1861 r. (tzw. Revenue Act of 1861) przewidywała jeszcze analogiczne zastosowanie zwolnień podatkowych obowiązujących w każdym stanie¹². Po raz pierwszy samoistne federalne zwolnienie podatkowe dla korporacji i stowarzyszeń powstałych i działających w celach religijnych wprowadziła ustawa z 1894 r. (tzw. Tariff Act of 1894)¹³. Jednak ze względu na jej niekonstytucyjność, dopiero analogiczne przepisy ustawy z 1913 r. (*An Act To reduce tariff duties and to provide revenue for the Government, and for other purposes* – tzw. Revenue Act of 1913) stały się podstawą dla współczesnej struktury federalnych zwolnień podatkowych¹⁴.

2. WSPÓŁCZESNE REGULACJE USTAWOWE (*STATUTE LAW*)

Obecnie związki wyznaniowe w USA korzystają z wachlarza zwolnień podatkowych (*tax exemptions*) w prawie federalnym, stanowym i lokalnym. Kluczową rolę wśród nich, zarówno z punktu widze-

Debates, 1774–1875, Statutes at Large, 1789–1875, <http://memory.loc.gov/ammem/amlaw/lwslink.html> (dostęp 14.03.2012).

¹⁰ Patrz *An Act for the relief of the Bible Society of Philadelphia*, 6 Stats. 116 (1813) oraz *An Act for relief of Benedict Joseph Flaget, bishop of Bardstown, in the state of Kentucky*, 6 Stats. 346 (1826).

¹¹ R. Tokarczyk, *Prawo amerykańskie*, s. 175. Ustawa z 1861 r., wydana w celach wojennych, została ostatecznie uchylona w 1872 r. Natomiast ustawa z 1894 r. została rok później uznana przez Sąd Najwyższy za niekonstytucyjną w słynnej sprawie *Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co.* (157 U. S. 429). Ostateczne wprowadzenie federalnego podatku dochodowego umożliwiła XVI Poprawka do Konstytucji federalnej z 1913 r.

¹² *An Act to provide increased Revenue from Imports, to pay Interest on the Public Debt, and on other Purposes*, 12 Stats. 292, 297 (1866).

¹³ *An Act to reduce taxation, to provide revenue for the government, and for other purposes*, 28 Stats. 509, 556 (1894).

¹⁴ *An Act To reduce tariff duties and to provide revenue for the Government, and for other purposes*, 38 Stats. 114, 172 (1913).

nia prawnego, jak i finansowego, odgrywają zwolnienia z federalnego podatku dochodowego oraz stanowych i lokalnych podatków od własności (*property taxes*), zwłaszcza nieruchomości. Zwolnienie z federalnego podatku dochodowego pobieranego przez agencję podatkową Departamentu Skarbu (U. S. Department of the Treasury) Internal Revenue Service (IRS) konstytuuje § 501(c)(3) federalnego kodeksu podatkowego (Internal Revenue Code, IRC)¹⁵. Przepis ten enumeratywnie wymienia kategorie organizacji *non-profit* zwolnione z opodatkowania, w tym w pierwszej kolejności organizacje powstałe i działające w celach religijnych¹⁶. Do tej kategorii IRS zalicza kościoły (*churches*) oraz niebędące kościołami organizacje religijne (*religious organizations*)¹⁷. Kościoły (związki wyznaniowe)¹⁸ niezależnie od posiadanej formy prawnej nie mają obowiązku występować do IRS o nadanie im statusu podmiotu zwolnionego (*tax-exempt status*), gdyż posiadają go z mocy samego prawa¹⁹.

Zakres normatywny § 501(c)(3) IRC nie wyczerpuje się w samym zwolnieniu beneficjenta z federalnego podatku dochodowego. Status z przedmiotowej regulacji decyduje także w przypadku odliczeń darowizn na rzecz związków wyznaniowych (*deduction of charitable contribution*) przez podatników federalnego podatku dochodowego (§ 170 IRC)²⁰, a także przy możliwości dokonania odliczenia od wartości majątku w przypadku federalnego podatku od spadków (*inheritance/estate tax*)²¹ oraz odliczenia od sumy dokonanych darowizn w przypadku federalnego podatku od darowizn (*gift tax*)²². Zwolnie-

¹⁵ Internal Revenue Code of 1986, 26 U.S.C.

¹⁶ Patrz niżej, przypis 61.

¹⁷ IRS, *Tax guide for Churches and Religious Organizations*, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1828.pdf> (dostęp 14.03.2012).

¹⁸ Z zastrzeżeniem uwag z przypisu 2, zgodnie ze stanowiskiem IRS termin *church* ma zbliżone znaczenie do terminu *związek wyznaniowy* – patrz IRS, *Tax guide*, s. 2.

¹⁹ Z reguły jednak robią to ze względu na potwierdzenie możliwości dokonania na ich korzyść darowizny podlegającej odliczeniu od podatku dochodowego. Wszystkie kościoły muszą jednak posiadać numer identyfikacyjny pracodawcy (Employer Identification Number, EIN) – tamże, s. 3.

²⁰ 26 U.S.C. § 170.

²¹ 26 U.S.C. § 2055 (a)(2).

²² 26 U.S.C. § 2522 (a)(2).

nie od podatku dochodowego obejmuje całość uzyskanego dochodu z wyjątkiem dochodu uzyskanego z tzw. niepowiązanej działalności (*Unrelated Business Income Tax, UBIT*), jak np. z reklam czy handlu lub produkcji niezwiązanych bezpośrednio z działalnością charytatywną²³. Korzystając z przywilejów § 501(c)(3), związki wyznaniowe są jednak obowiązane odprowadzać zaliczki na podatek dochodowy (*withholding tax*) oraz składki na ubezpieczenia społeczne (*Social Security Tax*) i zdrowotne (*Medicare Tax*) swoich pracowników²⁴.

W zakresie podatków stanowych i lokalnych prawną podstawą zwolnień dla związków wyznaniowych są odpowiednie normy stanowione przez uprawnione legislatury. W wielu stanach, jak na przykład w stanie Nowy Jork, mają one rangę konstytucyjną²⁵. Generalnie obowiązujące regulacje zostały wprowadzone jeszcze w XIX wieku i na początku XX. Współcześnie są one jedynie modyfikowane, zwłaszcza pod wpływem orzecznictwa sądowego²⁶. Zwolnienia podatkowe dla związków wyznaniowych obowiązują we wszystkich stanach USA²⁷. Ich zakres przedmiotowy jest szeroki i jednocześnie zróżnicowany w zależności od stanu. Przykładowo w Kalifornii, tak jak w pozostałych stanach, kościoły są zwolnione z podatku od własności oraz ze stanowego podatku dochodowego²⁸. Stan ten co do zasady nie zwalnia jednak związków wyznaniowych z podatku od sprzedaży (*sales and*

²³ IRS, *Tax guide*, s. 18.

²⁴ Te ostatnie wynikają z Federal Insurance Contributions Act, FICA (26 U.S.C. § 3101). Składki wynikające z FICA nie muszą być odprowadzane od wynagrodzenia duchownych za ich działalność *stricte* duszpasterską (*in the exercise of ministry*) przy odpowiednio niskich wynagrodzeniach oraz w razie sprzeciwu konfesyjnego, jak w przypadku amisy. Jednak w tym ostatnim przypadku zatrudnieni pracownicy podlegają samoopodatkowaniu wynikającemu z Self-Employment Contributions Act, SECA (26 U.S.C. § 1401).

²⁵ Patrz niżej, przypis 37.

²⁶ J. Witte, jr., *Whether Piety or Charity: Classification Issues in the Exemption of Churches and Charities from Property Taxation*, w: *Religion, The Independent Sector, and American Culture*, red. C. Cherry, R. A. Sherrill, „American Academy of Religion Studies in Religion Series” 1992, t. 63, s. 158.

²⁷ B. R. Hopkins, *The Law*, s. 13.

²⁸ *Nonprofit/Exempt Organizations*, w: *California Tax Service Center*, <http://www.taxes.ca.gov/exemptbus.shtml#Sales> (dostęp 14.03.2012).

use tax)²⁹. W Teksasie to ostatnie zwolnienie obejmuje jedynie wybrane towary i usługi³⁰. Natomiast w Marylandzie zwolnienie od podatku od sprzedaży obejmuje wszystkie kościoły i organizacje religijne³¹.

3. KONSTITUCYJNOŚĆ ZWOLNIEŃ PODATKOWYCH DLA ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH – *WALZ V. TAX COMMISSION*

Ponieważ zarówno ustawodawstwo Kongresu, jak i legislatur stanowych podlega *judicial review*³² sądów federalnych i stanowych z federalnym Sądem Najwyższym (*The Supreme Court of the United States*, SN) na czele³³, orzecznictwo tego ostatniego decyduje także o konstytucyjności zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych. Dotychczas SN konsekwentnie uznawał generalną dopuszczalność przedmiotowych zwolnień w świetle klauzul religijnych (*Religious Clauses*) I Poprawki (*First Amendment*)³⁴ do Konstytucji federalnej: klauzuli ustanowienia (*Establishment Clause*) gwarantującej rozdział

²⁹ California State Board of Equalization, *Nonprofit Organization*, s. 6, 19-22, <http://www.boe.ca.gov/pdf/pub18.pdf>, (dostęp 14.03.2012).

³⁰ *Exempt Organizations: Sales and Purchases*, w: *Window on State Government*, http://www.window.state.tx.us/taxinfo/taxpubs/tx96_122.pdf (dostęp 14.03.2012).

³¹ *Tax Exempt Sales by Nonprofit Organizations*, w: *Spotlight on Maryland Taxes*, <http://business.marylandtaxes.com/taxinfo/salesanduse/exemption/exemptions.asp> (dostęp 14.03.2012).

³² Na temat *judicial review* patrz między innymi (opracowania polskie): A. Bryk, *The origins of constitutional government. Higher law and the sources of judicial review*, Kraków 1999; G. Górski, *Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych do 1930 roku*, Lublin 2006, s. 68-110; P. Mikuli, *Zdekoncentrowana sądowa kontrola konstytucyjności prawa. Stany Zjednoczone i państwa europejskie*, Kraków 2007.

³³ Na temat SN oraz sądownictwa w USA patrz między innymi (opracowania polskie): W. Szyszowski, *Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych (studium prawa konstytucyjnego)*, Warszawa 1969; L. Garlicki, *Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych. Konstytucja – polityka – prawa obywatelskie*, Wrocław-Warszawa 1982; A.M. Ludwikowska, R.R. Ludwikowski, *Sądy w Stanach Zjednoczonych. Struktura i jurysdykcja*, Toruń 2008.

³⁴ „Congress shall make no law respecting an establishment of religion, or prohibiting the free exercise thereof; or abridging the freedom of speech, or of the press; or the right of the people peaceably to assemble, and to petition the Government for a redress of grievances”. Cytat za: *Konstytucja oraz inne podstawowe dokumenty i symbole amerykańskiej kultury patriotycznej*, red. K. Michałek, Warszawa 2005.

kościół od państwa (*separation of church and state*) oraz klauzuli swobodnej praktyki (*Free Exercise Clause*) gwarantującej wolność religijną (*free exercise of religion, freedom of religion*)³⁵. W precedensowym orzeczeniu *Walz v. Tax Commission* z 1970 r.³⁶ Sąd Najwyższy niemal jednomyślnie (7:1) odrzucił wniesiony przez mieszkańca Nowego Jorku Fredericka Walza zarzut naruszenia klauzuli ustanowienia poprzez regulacje prawne stanu Nowy Jork, zwalniającego od podatku nieruchomości należące do związków wyznaniowych, a przeznaczone wyłącznie na cele kultu religijnego (*religious worship*)³⁷.

W orzeczeniu autorstwa prezesa Warrena E. Burgera sąd uznał³⁸, iż zwolnienie podatkowe jako pośrednia korzyść ekonomiczna (*indirect economic benefit*) nie jest formą bezpośredniego subsydiowania

³⁵ Na temat klauzul religijnych oraz dotyczącego ich orzecznictwa SN patrz między innymi (opracowania polskie): R.M. Małajny, „*Mur Separacji*” – państwo a kościół w Stanach Zjednoczonych Ameryki, Katowice 1992; M. Potz, *Granice wolności religijnej. Kwestie wolności sumienia i wyznania oraz stosunku państwa do religii w Stanach Zjednoczonych Ameryki*, Wrocław 2008; T.J. Zieliński, *Państwo wobec religii w szkole publicznej według orzecznictwa Sądu Najwyższego USA*, Toruń 2008.

³⁶ *Walz v. Tax Commission of the City of New York*, 397 U. S. 664. Sprawa nie była pierwszą skierowaną do SN, której przedmiotem była konstytucyjność zwolnienia od podatku od nieruchomości. Za prezesa Earla Warrena SN odmawiał jednak zajęcia stanowiska (wydania *writ of certiorari*) w sprawach, w których sądy niższe uznawały tę konstytucyjność – e.g. *Murray v. Comptroller of the Treasury*, cert. denied, 385 U. S. 816 (1966).

³⁷ Art. 16 § 1 Konstytucji stanowej (*New York Constitution*): “Exemptions from taxation may be granted only by general laws. Exemptions may be altered or repealed except those exempting real or personal property used exclusively for religious, educational or charitable purposes as defined by law and owned by any corporation or association organized or conducted exclusively for one or more of such purposes and not operating for profit”.

§ 420 ustawy o podatku od nieruchomości (*New York Real Property Tax Law*): “Real property owned by a corporation or association organized exclusively for the moral or mental improvement of men and women, or for religious, bible, tract, charitable, benevolent, missionary, hospital, infirmary, educational, public playground, scientific, literary, bar association, medical society, library, patriotic, historical or cemetery purposes [...] and used exclusively for carrying out thereupon one or more of such purposes [...] shall be exempt from taxation as provided in this section”. Cytaty za *Walz v. Tax Commission*, 666-667.

³⁸ Do opinii prezesa Burgera dołączyli się sędziowie: Hugo L. Black, Potter Stewart, Byron R. White, Thurgood Marshall. Razem z większością głosowali także autorzy opinii zbieżnych: sędziowie John M. Harlan i William J. Brennan. Przeciwno głosował autor zdania odrębnego sędzia William O. Douglas. SN orzekał w sprawie *Walz* w 8-osobowym składzie, gdyż nowo powołany sędzia Harry A. Blackmun nie został jeszcze zaprzysiężony.

(*sponsorship*) związku wyznaniowego zakazaną przez klauzule ustanowienia³⁹. Państwo, które wyłącznie rezygnuje z części swojego dochodu, nie przekazując związkowi wyznaniowemu żadnych środków finansowych, nie wykracza poza konstytucyjne granice życzliwej neutralności (*benevolent neutrality*) wobec religii⁴⁰. Zdaniem sądu kluczowy jest fakt, iż zaskarżone regulacje przewidują tożsame zwolnienie dla wszystkich organizacji *non profit* ze względu na ich pożądaną i popieraną przez państwo dobroczynną (*beneficial*) funkcję społeczną⁴¹. Cel regulacji ma więc przede wszystkim charakter świecki (*secular purpose*)⁴², a nie jest nim popieranie (*advancement*) ani też powstrzymywanie (*inhibition*) religii⁴³. Co więcej, zwolnienia podatkowe pozwalają także ograniczyć do minimum tak niepożądany w teorii separacji a niemożliwy do uniknięcia w praktyce efekt uwikłania się (*entanglement*) państwa w sprawy religii⁴⁴. Opodatkowanie nieruchomości związków wyznaniowych prowadziłoby bowiem do konieczności poważnej ingerencji w wewnętrzne sprawy poszczególnych związków wyznaniowych.

Ważnym *ratio* przedmiotowego orzeczenia był także powołany *expressis verbis* argument historyczny – nieprzerwane stosowanie zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych w USA od czasów kolonialnych. Zdaniem prezesa Burgera, kwestionowane przez Walza regulacje są głęboko osadzone w „samej istocie życia narodowego”⁷⁴⁵. Co więcej, ich dwustuletnie stosowanie, tak w poszczególnych stanach,

³⁹ Tamże, 675. Patrz niżej, przypis 80.

⁴⁰ *Walz v. Tax Commission*, 669.

⁴¹ Tamże, 673.

⁴² Tamże (Brennan, J., concurring), 687. Jest to pierwszy z trzech elementów tzw. Testu Lemona (*Lemon Test*) sformułowanego przez SN ostatecznie w orzeczeniu *Lemon v. Kurtzman* w 1971 r. Celem testu jest kontrola zgodności aktu normatywnego z klauzulą ustanowienia I Poprawki – patrz *Lemon v. Kurtzman*, 403 U. S. 602 (1971) oraz *Abington School District v. Schempp*, 374 U. S. 203 (1963).

⁴³ *Walz v. Tax Commission*, 672. Jest to drugi z elementów Testu Lemona.

⁴⁴ Tamże, 674: “We must also be sure that the end result—the effect—is not an excessive government entanglement with religion. The test is inescapably one of degree”. Jest to trzeci element *Lemon Test* sformułowany i po raz pierwszy użyty właśnie w *Walz*.

⁴⁵ Tamże, 676-677: “Few concepts are more deeply embedded in the fabric of our national life, beginning with pre-Revolutionary colonial times, than for the government to exercise at the very least this kind of benevolent neutrality toward churches and religious exercise generally so long as none was favored over others and none suffered interference”.

jak i w federacji, nie doprowadziło do ustanowienia kościoła państwowego⁴⁶. Ważkość tych argumentów w swoim zdaniu odrębnym podważył jednak sędzia William O. Douglas. Jego zdaniem nie wytrzymują one krytyki w świetle orzecznictwa SN dotyczącego klauzuli ustanowienia. W pierwszej kolejności takich precedensowych orzeczeń, jak *McCullum v. Board of Education* z 1948 r., *Engel v. Vitale* z 1962 r. czy *Abington School District v. Schempp* z 1963 r., które przełamywały równie silnie zakorzenione praktyki politycznowyznaniowe, w kwestii obecności nauki religii, modlitwy i lektury Biblii w szkole publicznej⁴⁷. Ponadto sędzia Douglas zwrócił uwagę na praktyczny wymiar rozstrzyganego przez sąd zagadnienia, zwłaszcza finansowych rozmiarów *de facto* pomocy państwa dla związków wyznaniowych⁴⁸. Tej ostatniej kwestii, także z perspektywy finansowych skutków likwidacji zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych, poświęcona była znaczna część rozprawy, co z pewnością miało istotny wpływ na werdykt sądu⁴⁹.

Ratio decidendi z *Walz v. Tax Commission* zostało kilkakrotnie, bezpośrednio lub pośrednio, potwierdzone przez SN⁵⁰. W ten drugi sposób sąd ten rozszerzył precedens z *Walz* na konstytucyjność federalnego podatku dochodowego. Nastąpiło to w 1973 r., gdy po raz drugi odmówił on rozpatrzenia sprawy *Christian Echoes National Ministry, Inc. v. United States*⁵¹. Formalnie przedmiotem powództwa, jakiej *Christian Echoes National Ministry*, organizacja religijna inkorporowana w stanie Oklahoma wytoczyła *de facto* IRS, był zwrot nienależnie pobranego podatku dochodowego. Istotą sprawy był jednak fakt uprzedniego odebrania powodowi statusu beneficjenta zwolnienia podatkowego na podstawie § 501(c)(3) IRC⁵², co ten uznał za naruszenie jego

⁴⁶ Tamże, 678.

⁴⁷ Tamże (Douglas, J., dissenting), 702-703; *Oral argument, Walz v. Tax Commission of the City of New York*, w: The Oyez Project at IIT Chicago-Kent College of Law, http://www.oyez.org/cases/1960-1969/1969/1969_135 (dostęp 20.01.12). Na temat znaczenia wymienionych orzeczeń, powołanych przez stronę powodową w trakcie rozprawy, patrz T. J. Zieliński, *Państwo wobec religii*, s. 94 i nast.

⁴⁸ *Walz v. Tax Commission*, (Douglas, J., dissenting), 704.

⁴⁹ *Oral argumen, Walz v. Tax Commission*.

⁵⁰ Z wyjątkiem kwalifikacji zwolnienia podatkowego – patrz niżej, podrozdział V.

⁵¹ 404 U. S. 561 (1972); 414 U. S. 864 (1973).

⁵² Patrz niżej, przypis 61.

wolności religijnej. Federalny Sąd Apelacyjny dla Dziesiątego Okręgu (*The United States Courts of Appeals of the Tenth Circuit*) odrzucił ten zarzut, jednocześnie uznając konstytucyjność przedmiotowych przepisów IRC⁵³. Tym samym, ze względu na odmowę wydania *writ of certiorari* przez SN, to decyzja Sądu Apelacyjnego nabrała charakteru precedensowego i utrzymała go do wyroku SN w połączonych sprawach *Bob Jones University v. United States* i *Goldsboro Christian Schools, Inc. v. United States* z 1983 r.⁵⁴

Precedens z *Walz* nie został także przełamany w orzeczeniach, w których SN uznał niekonstytucyjność konkretnego zwolnienia czy odliczenia podatkowego. W sprawie *Committee for Public Education v. Nyquist* z 1973 r. było to odliczenie czesnego od stanowego podatku dochodowego rodziców uczniów szkół religijnych w stanie Nowy Jork⁵⁵. Natomiast w sprawie *Texas Monthly, Inc. v. Bullock* z 1989 r. było to zwolnienie związków wyznaniowych, na zasadzie wyłączności, ze stanowego podatku od sprzedaży publikacji o tematyce religijnej w Teksasie⁵⁶. W obu przypadkach decyzja sądu oparta była także na rozstrzygnięciu z *Walz*, między innymi poprzez zastosowanie Testu Lema i dopuszczenie pośredniej pomocy państwa dla związków wyznaniowych w imię życzliwej neutralności. Jednocześnie jednak SN uwypuklił różnice w poszczególnych stanach faktycznych, które uniemożliwiły zastosowanie precedensu z *Walz* i stały się podstawą przeciwnego rozstrzygnięcia. Najważniejszą z nich był niewystępujący, zdaniem sądu, w *Walz*, a kluczowy w *Nyquist* i *Bullock* cel lub efekt kierunkowej pomocy państwa dla religii, niedopuszczalny w świetle klauzuli ustanowienia⁵⁷.

⁵³ *Christian Echoes National Ministry, Inc. v. United States*, 470 F.2d 849 (10th Cir. 1972). Patrz także F.B. Flowers, *That Godless Court?*, Westminster John Knox Press, Louisville 2005, s. 145-146.

⁵⁴ *Bob Jones University v. United States*, 461 U. S. 574 (1983).

⁵⁵ *Committee for Public Education v. Nyquist*, 413 U. S. 756 (1973). Precedens z *Nyquist* został w tym zakresie przełamany dziesięć lat później w orzeczeniu *Mueller v. Allen*, 463 U. S. 388 (1983).

⁵⁶ *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, 489 U. S. 1 (1989).

⁵⁷ *Committee for Public Education v. Nyquist*, 791-794; *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, 11-17.

4. PRAWNE UZASADNIENIE ZWOLNIEŃ PODATKOWYCH
DLA ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH
– *BOB JONES UNIVERSITY V. UNITED STATES*

Podniesiona w *Walz* „starożytność” instytucji zwolnienia podatkowego dla związków wyznaniowych katalizuje pytanie o jej podstawy prawne. Orzecznictwo SN oraz praktyka ustawodawcza Kongresu niemalże jednoznacznie wskazują, iż nie istnieje konstytucyjne prawo do zwolnienia podatkowego⁵⁸. W orzeczeniu w sprawie *Dickinson v. United States* z 1953 r. SN określił zwolnienia podatkowe mianem „łaski ustawodawczej” (*legislative grace*)⁵⁹. W przypadku zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych SN konsekwentnie podtrzymywał powyższe stanowisko. W *Walz* prezes Burger wyraźnie podkreślił, iż o istnieniu zwolnienia podatkowego nie decyduje status beneficjenta tylko spełnienie przez niego kwalifikacji wymaganych przez ustawodawcę. Tym samym posiadany przez związek/ki wyznaniowy/e status podmiotu zwolnionego może zostać utracony i *vice versa*⁶⁰. Także aprobuując werdykt Dziesiątego Okręgu w sprawie *Christian Echoes National Ministry*, SN nie tylko uznał konstytucyjność zwolnienia podatkowego z § 501(c)(3) IRC. Przede wszystkim potwierdził konstytucyjność prawa Kongresu do dyskrejonalnego ustalania kryteriów przyznawania, odmawiania oraz pozbawiania przez IRS zwolnienia podatkowego.

Zgodnie z § 501(c)(3) IRC organizacja *non profit*, chcąc korzystać ze zwolnienia z federalnego podatku dochodowego, musi spełniać kilku warunków, których złamanie skutkuje odmową albo cofnięciem przywileju. Są to: 1) zakaz przekazywania dochodu prywatnym udziałowcom lub innym osobom; 2) zakaz prowadzenia, jako istotnego elementu swojej działalności, propagandy lub innych działań mających na celu wpływanie na ustawodawstwo; 3) zakaz brania udziału w jakiej-

⁵⁸ B.R. Hopkins, *The Law*, s. 7 i nast.

⁵⁹ *Dickinson v. United States*, 346 U.S. 389 (1953).

⁶⁰ *Walz v. Tax Commission*, 673: “Qualification for tax exemption is not perpetual or immutable; some tax exempt groups lose that status when their activities take them outside the classification and new entities can come into being and qualify for exemption”.

kolwiek kampanii politycznej na korzyść lub niekorzyść kandydata na urząd publiczny⁶¹. Dotychczas sądy federalne dwukrotnie uznały zasadność pozbawienia przez IRS przywileju zwolnienia podatkowego na podstawie naruszenia warunków 2 i 3: w sprawach *Christian Echoes National Ministry* oraz *Branch Ministries and Dan Little v. Charles O. Rossotti*⁶². Wyrok w tej ostatniej sprawie, rozstrzygniętej w 2000 r. przez Sąd Apelacyjny dla Dystryktu Kolumbii, nie został zaskarżony do SN. Wobec powyższego kluczowe dla kwalifikacji prawnej przyznania lub pozbawienia związku wyznaniowego zwolnienia z § 501(c)(3) IRC zachowuje wspomniane już orzeczenie SN w sprawie *Bob Jones University v. United States* z 1983 r.

W przedmiotowej sprawie konfesyjna prywatna uczelnia wyższa, Uniwersytet Boba Jonesa, została pozbawiona przez IRS statusu z § 501(c)(3) IRC, pomimo iż formalnie nie naruszyła żadnego z warunków wymienionych w ustawie. Podstawą działań IRS było uznanie, iż dyskryminacyjna polityka uczelni, która z pobudek religijnych nie zezwalała swoim studentom na zawieranie i propagowanie związków międzyrasowych (*inter-racial*), rażąco narusza politykę publiczną,

⁶¹ “§ 501(c)(3) Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propaganda, or otherwise attempting, to influence legislation (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of (or in opposition to) any candidate for public office”.

W swoim aktualnym przewodniku IRS podaje: “1) the organization must be organized and operated exclusively for religious, educational, scientific, or other charitable purposes, 2) net earnings may not inure to the benefit of any private individual or shareholder, 3) no substantial part of its activity may be attempting to influence legislation, 4) the organization may not intervene in political campaigns, and 5) the organization’s purposes and activities may not be illegal or violate fundamental public policy” – IRS, *Tax guide*, s. 3. Kryterium 5 po raz pierwszy zostało dodane przez IRS w 1971 r. – patrz niżej, przypis 63.

⁶² *Branch Ministries and Dan Little v. Charles O. Rossotti*, 211 F.3d 137 (Dis. Col. 2000). Przyczyną działania IRS było zaangażowanie się *Branch Ministries* w kampanię przysiędką 1992 r.

mającą na celu likwidację wszelkich przejawów segregacji rasowej⁶³. Niemalże jednomyślny SN (8:1), ponownie piórem prezesa Burgera, podzielił stanowisko IRS. Osią argumentacji sądu było przyjęcie, iż wszystkie organizacje wymienione w § 501 (c)(3) IRC znalazły się tam ze względu na uznanie ich przez Kongres za organizacje charytatywne (*charity*). Te ostatnie zgodnie z przyjętą w *common law* definicją są organizacjami pożytku publicznego (*serve a public purpose*), działającymi zgodnie z ustanowioną przez państwo polityką publiczną (*public policy*)⁶⁴. Wobec powyższego IRS miał nie tylko prawo, ale i obowiązek interweniować w sytuacji rażącego naruszenia kluczowej polityki publicznej, jaką jest likwidacja segregacji rasowej w edukacji⁶⁵.

Powyższą argumentację poparło bez zastrzeżeń sześciu sędziów SN⁶⁶. Sędzia Lewis F. Powell, autor opinii zbieżnej, uznając dyskryminację rasową za podstawę do pozbawienia przez IRS przywileju zwolnienia podatkowego, nie podzielił jednak stanowiska prezesa Burgera w kwestii kwalifikacji beneficjenta zwolnienia z § 501(c) (3) IRC jako *charity*. Zdaniem sędziego Lewisa założenie, iż każdy z podmiotów wymienionych w ustawie faktycznie jest organizacją pożytku publicznego, nie znajduje potwierdzenia w rzeczywistości⁶⁷.

⁶³ *Bob Jones University v. United States, Syllabus*. Segregacja rasowa po raz pierwszy została uznana za niekonstytucyjną w słynnym werdykcie SN w sprawie *Brown v. Board of Education* z 1954 r. (347 U. S. 483). Prawa stanowe zakazujące małżeństw mieszanych zostały uznane za niekonstytucyjne w orzeczeniu SN w sprawie *Loving v. Virginia* w 1967 r. (388 U. S. 1). W 1971 r. w sprawie *Coit v. Green* SN bez uzasadnienia utrzymał w mocy wyrok Sądu Dystryktowego dla Dystryktu Kolumbii, który pozbawiał prywatne szkoły dyskryminujące rasowo przywileju zwolnienia podatkowego z § 501(c)(3) IRC. Sprawa ta nie dotyczyła jednak bezpośrednio związków wyznaniowych – *Coit v. Green*, 404 U.S. 997 (1971).

⁶⁴ *Bob Jones University v. United States*, 586: “Section 501(c)(3) therefore must be analyzed and construed within the framework of the Internal Revenue Code and against the background of the Congressional purposes. Such an examination reveals unmistakable evidence that, underlying all relevant parts of the Code, is the intent that entitlement to tax exemption depends on meeting certain common law standards of charity—namely, that an institution seeking tax-exempt status must serve a public purpose and not be contrary to established public policy”.

⁶⁵ Tamże, 592.

⁶⁶ Brennan, White, Marschal, Blackmun, John Paul Stevens, Sandra Day O’Connor.

⁶⁷ *Bob Jones University v. United States*, (Powell, J., concurring), 608-609.

Ponadto Powell wyraził zaniepokojenie żądaniem przez prezesa Burgera daleko idącego konformizmu ze strony organizacji charytatywnych – beneficjentów zwolnień, względem realizacji celów wyznaczonych przez publiczną politykę państwa. Zdaniem sędziego, stanowiłoby to zagrożenie dla pluralizmu społecznego, którego istotną podporą, jak to także zauważył w swojej opinii zbieżnej w *Walz* sędzia Brennan⁶⁸, są właśnie zwolnienia podatkowe udzielane różnym, także nonkonformistycznym organizacjom charytatywnym⁶⁹.

Argumentacji większości nie uznał natomiast sędzia, a późniejszy prezes SN, William H. Rehnquist, który w swoim zdaniu odrębnym odmówił tak IRS, jak i SN prawa do interpretacji § 501(c)(3) IRC sprzecznej z literalnym brzmieniem tego przepisu⁷⁰. Zdaniem Rehnquista, dokonana przez prezesa Burgera kwalifikacja wszystkich podmiotów wymienionych w § 501(c)(3), w tym także związków wyznaniowych czy religijnych organizacji edukacyjnych, do kategorii *charity* w rozumieniu *common law* jest bezpodstawna⁷¹. Co więcej, interpretacja taka jest ewidentnym wykonywaniem legislacyjnych kompetencji Kongresu i jako taka jest niedopuszczalna. Jednocześnie jednak autor zdania odrębnego zgodził się z resztą składu sądu, iż zwalczanie dyskryminacji rasowej – jeśli następuje na podstawie ustawodawstwa Kongresu – jest wystarczającą przesłanką do pozbawienia każdego podmiotu z § 501(c)(3) przywileju zwolnienia podatkowego⁷².

Znaczenie materialnej podstawy działań IRS – zwalczanie dyskryminacji rasowej – było także przesłanką do odrzucenia przez SN zarzutu naruszenia wolności religijnej powoda. Zgodnie z tzw. *Sherbert test*⁷³ sąd uznał, iż niewątpliwe ograniczenie prawa do swobodnej

⁶⁸ *Walz v. Tax Commission*, (Brennan, J., concurring), 689.

⁶⁹ *Bob Jones University v. United States*, (Powell, J., concurring), 609: “Even more troubling to me is the element of conformity that appears to inform the Court’s analysis. [...] Taken together, these passages suggest that the primary function of a tax-exempt organization is to act on behalf of the Government in carrying out governmentally approved policies”.

⁷⁰ Swoje stanowisko Rehnquist uzasadnia w obszernym procesie wykładni systemowej i funkcjonalnej – *Bob Jones University v. United States*, (Rehnquist, J., dissenting), 612-621.

⁷¹ Tamże, 614.

⁷² Tamże, 622.

⁷³ Test żywootnego interesu państwa (tzw. *Sherbert test*) został ustanowiony przez SN w sprawie *Sherbert v. Verner* w 1963 r., w celu badania zgodności ingerencji państwa w gwarantowaną przez

praktyki *Bob Jones University* jest uzasadnione w świetle żywotnego interesu państwa (*compelling state interest*), jakim jest dążenie do równouprawnienia rasowego⁷⁴. Rok wcześniej analogiczną decyzję podjął SN w sprawie *United States v. Lee*⁷⁵. Jednomyślny sąd orzekł wówczas, iż powód, członek kościoła amiszów, nie może na podstawie *Free Exercise Clause* odmówić odprowadzania obligatoryjnych składek na ubezpieczenie społeczne swoich pracowników (także amiszów). Naruszenie jego wolność religijnej jest bowiem uzasadnione przez żywotny interes państwa w utrzymaniu powszechnego i obligatoryjnego systemu ubezpieczeń społecznych⁷⁶. Argumentację tę SN potwierdził (5-2) w sprawie *Hernandez v. Commissioner* z 1989 r., odrzucając powództwo o dostosowaniu generalnej regulacji odliczeń darowizn na cele charytatywne z § 170 IRC⁷⁷ do specyfiki funkcjonowania kościoła sejentologicznego⁷⁸.

5. WĄTPLIWOŚCI CO DO KONSTYTUCYJNOŚCI ZWOLNIEŃ PODATKOWYCH DLA ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH – *TEXAS MONTHLY, INC. V. BULLOCK*

Ugruntowana w precedensie z *Walz* konstytucyjność zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych, będąca „normą” we współcze-

klauzulę swobodnej praktyki wolność religijną jednostki. Zgodnie z testem dopuszczalna była wyłącznie ingerencja poparta żywotnym interesem państwa, którego nie można było zrealizować bez naruszenia wolności religijnej jednostki. *Sherbert test* został przełamany w orzeczeniu SN w sprawie *Employment Division v. Smith* w 1990 r. Szerzej patrz *Sherbert v. Verner*, 374 U. S. 398 (1963); *Employment Division v. Smith*, 494 U. S. 872 (1990) oraz N. Nugent, *Toward a RFRA That Works*, „*Vanderbilt Law Review*” 2008, t. 61/3, s. 1027-1066.

⁷⁴ *Bob Jones University v. United States*, 604: “The governmental interest at stake here is compelling [...] the Government has a fundamental, overriding interest in eradicating racial discrimination in education-discrimination that prevailed, with official approval, for the first 165 years of this Nation’s history. That governmental interest substantially outweighs whatever burden denial of tax benefits places on petitioners’ exercise of their religious beliefs. The interests asserted by petitioners cannot be accommodated with that compelling governmental interest”.

⁷⁵ *United States v. Lee*, 455 U. S. 252 (1982).

⁷⁶ Tamże, 256-260.

⁷⁷ Patrz wyżej, przypis 20.

⁷⁸ *Hernandez v. Commissioner of Internal Revenue*, 490 U. S. 690 (1989).

nych stosunkach państwo–kościół w USA, z pewnością nie ma jednak charakteru dogmatycznego. Z jednej strony jest ona w pełni respektowana przez zwolenników akomodacji państwa do, uzasadnionych w świetle klauzuli swobodnej praktyki, potrzeb religijnych jednostek i ich stowarzyszeń (kościółów), zgodnie ze słynnym *dictum* sędziego Douglasa z orzeczenia w sprawie *Zorach v. Clauston*⁷⁹. Z drugiej jednak strony konstytucyjność zwolnień, jako *de facto* formy subsydiowania związków wyznaniowych przez państwo, jest kwestionowana przez zwolenników ścisłej separacji, opartej na klauzuli ustanowienia rozumianej zgodnie z nie mniej słynnym *dictum* sędziego Hugo L. Blacka z *Everson v. Board of Education*⁸⁰. To ostatnie stanowisko przynajmniej częściowo znalazło odzwierciedlenie w decyzji SN w powołanej już sprawie *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*. Podzielony sąd (3-3-3) uznał w niej zasadność zarzutu niekonstytucyjności zwolnienia podatkowego dla związków wyznaniowych podniesionego przez wydawcę świeckiego magazynu *Texas Monthly*.

⁷⁹ *Zorach v. Clauston*, 343 U. S. 306, 313-314 (1952): “We are a religious people whose institutions presuppose a Supreme Being. We guarantee the freedom to worship as one chooses. We make room for as wide a variety of beliefs and creeds as the spiritual needs of man deem necessary. We sponsor an attitude on the part of government that shows no partiality to any one group and that lets each flourish according to the zeal of its adherents and the appeal of its dogma. When the state encourages religious instruction or cooperates with religious authorities by adjusting the schedule of public events to sectarian needs, it follows the best of our traditions. For it then respects the religious nature of our people and accommodates the public service to their spiritual needs”.

⁸⁰ *Everson v. Board of Education*, 330 U. S. 1, 15-16 (1947): “The ‘establishment of religion’ clause of the First Amendment means at least this: neither a state nor the Federal Government can set up a church. Neither can pass laws which aid one religion, aid all religions, or prefer one religion over another. Neither can force nor influence a person to go to or to remain away from church against his will or force him to profess a belief or disbelief in any religion. No person can be punished for entertaining or professing religious beliefs or disbeliefs, for church attendance or non-attendance. No tax in any amount, large or small, can be levied to support any religious activities or institutions, whatever they may be called, or whatever form they may adopt to teach or practice religion. Neither a state nor the Federal Government can, openly or secretly, participate in the affairs of any religious organizations or groups, and vice versa. In the words of Jefferson, the clause against establishment of religion by law was intended to erect ‘a wall of separation between church and State’.” Szerzej na temat akomodacjonizmu i separacjonizmu patrz D. H. Davis, *Separation, Integration, and Accommodation. Religion and State in America in a Nutshell*, „Journal of Church and State” 2001, t. 43/1, s. 5-17.

W swoim *votum separatum* sędzia Scalia określił werdykt sądu w tej sprawie mianem „niszczycielskiego”. Jego zdaniem opinia większości, będąca notabene opinią jedynie trzech sędziów⁸¹, formalnie powołując się na orzeczenie z *Walz, de facto* zmierzała do obalenia tego precedensu⁸². Podstawowym argumentem Scalii było podobieństwo stanów faktycznych w obu sprawach. Rzeczywiście uznane za niekonstytucyjne przepisy podatkowe stanu Teksas⁸³ *prima facie* nie różnią się od uznanych za konstytucyjne przepisów stanu Nowy Jork⁸⁴. Jednak w opinii większości kluczową różnicą jest wybiórczość zwolnienia z *Texas Monthly*, która skutkuje złamaniem dwu pierwszych warunków z testu *Lemona*. Wyróżnienie publikacji religijnych bowiem podaje w wątpliwość świecki cel regulacji i jednocześnie dyskryminując publikacje niereligijne, prowadzi do popierania religii. W przypadku z *Walz* sytuacja taka nie miała miejsca, gdyż zwolnienie z podatku nieruchomości „religijnych” było integralną częścią generalnego zwolnienia nieruchomości, przeznaczonych na wszelkie cele uznane przez ustawodawcę za „dobroczynne”⁸⁵.

Sędzia Scalia odrzuca powyższą interpretację na rzecz twierdzenia, iż w *Walz* SN nie uznał zwolnienia podatkowego dla organizacji charytatywnych, które incydentalnie wspierają religie, ale zwolnienie dla religii (tj. związków wyznaniowych) *sui generis*⁸⁶. Fakt, iż religia i związki wyznaniowe działają na rzecz dobra wspólnego, jest dla Scalii

⁸¹ Jest to tzw. *plurality opinion*, której znaczenie jako precedensu jest słabsze niż standardowej opinii większości (*majority opinion*), którą co do zasady stanowi minimum pięciu sędziów. Autorem opinii sądu rozstrzygającej na korzyść *Texas Monthly* był sędzia Brennan. Dołączyli do niej wyłącznie sędziowie Stevens i Marshall. Pozostali sędziowie głosujący za *Texas Monthly* (White, Blackmun i O'Connor) przedłożyli opinie zbieżne. Do zdania odrębnego sędziego Scalii dołączyli prezes Rehnquist oraz sędzia Anthony Kennedy.

⁸² *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, (Scalia, J., dissenting), 29-30.

⁸³ "Texas exempts from its sales tax '[p]eriodicals that are published or distributed by a religious faith and that consist wholly of writings promulgating the teaching of the faith and books that consist wholly of writings sacred to a religious faith.' Tex. Tax Code Ann. § 151.312 (1982)." – cytat za *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, 5.

⁸⁴ Patrz wyżej, przypis 37.

⁸⁵ *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, 8-12.

⁸⁶ Tamże, (Scalia, J., dissenting), 38: "The Court did not approve an exemption for charities that happened to benefit religion; it approved an exemption for religion as an exemption for religion."

oczywisty, nie jest on jednak warunkiem *sine qua non* dla przyznania zwolnienia podatkowego. Warunkiem takim jest konieczność akomodacji religii poprzez jak najszersze zagwarantowanie wolności religijnej. Następuje to poprzez zwolnienie podatkowe, które eliminuje potencjalne zagrożenie dla związków wyznaniowych ze strony opresji fiskalnej, a jednocześnie minimalizuje uwikłanie państwa w sprawy religii⁸⁷. Zdaniem Scalii, także w kwestii zwolnień podatkowych klauzula ustanowienia nie może być rozumiana wyłącznie jako zakaz wspierania religii, ale także jako nakaz powstrzymywania się państwa od interwencji w autonomię religii (związków wyznaniowych), co SN uznał między innymi w jednomyślnie rozstrzygniętej sprawie *Corporation of Presiding Bishop of Church of Jesus Christ of Latter-day Saints v. Amos* z 1987 r.⁸⁸

Argumentacja zdania odrębnego jest jednak nie do utrzymania w świetle precedensu z *Bob Jones University*. Kwalifikując w *Walz* zwolnienie podatkowe jako pośrednie wspieranie religii, prezes Burger stworzył pewną podstawę do rozstrzygnięcia sprawy analogicznej do *Texas Monthly* zgodnie ze stanowiskiem sędziego Scalii. Jednak orzeczenie z *Bob Jones University* tę podstawę zniweczyło. Tak jak w jednomyślnym wyroku w sprawie *Regan v. Taxation With Representation of Washington* z 1983 r.⁸⁹, w *Bob Jones* sąd uznał zwolnienie podatkowe za „darowiznę”, a więc formę subsydium ze strony państwa (społeczeństwa) na rzecz beneficjenta zwolnienia⁹⁰. Powyższa kwalifikacja pozostaje w konwergencji do podstawowego założenia z *Bob Jones University*. Uznanie konstytucyjności zwolnienia podatkowego, które jest jednocześnie subsydium i przywilejem nadanym przez państwo,

⁸⁷ Tamże, 34-37; 43.

⁸⁸ *Corporation of Presiding Bishop of Church of Jesus Christ of Latter-day Saints v. Amos*, 483 U. S. 387 (1987). W sprawie tej SN uznał zgodność z klauzulą ustanowienia wyłączenia związków wyznaniowych spod obowiązywania przepisów antydyskryminacyjnych w zatrudnieniu ze względu na wyznanie pracownika. Patrz Civil Right Act of 1964, 42 U.S.C. § 1983, 2000e-1.

⁸⁹ *Regan v. Taxation With Representation of Washington*, 461 U. S. 540, 544 (1983).

⁹⁰ *Bob Jones University v. United States*, 591: “When the Government grants exemptions or allows deductions all taxpayers are affected; the very fact of the exemption or deduction for the donor means that other taxpayers can be said to be indirect and vicarious ‘donors’.”; *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, 14.

jest w świetle klauzuli ustanowienia możliwe wyłącznie na podstawie „dobroczynnej” kwalifikacji religii (związków wyznaniowych) w sferze publicznej. W ten właśnie sposób interpretuje precedens z *Walz* sędzia Brennan w *Texas Monthly*, używając zwrotu „niezbędna obszerność (pojemność)” wobec konstytucyjnego zwolnienia podatkowego⁹¹.

Z drugiej jednak strony zgodnie z *Sherbert Test* remedium dla naruszenia *Establishment Clause* może być *Free Exercise Clause*⁹². Fakt, iż SN dopatrył się żywotnego interesu państwa w *Bob Jones University*, nie implikował jeszcze analogicznego rozstrzygnięcia w *Texas Monthly*. Z tego względu za kluczowy argument powołany w zdaniu odrębnym można w tym aspekcie uznać precedens w sprawie *Murdock v. Pennsylvania* z 1943 r.⁹³ W orzeczeniu tym podzielony SN (5-4) uznał, iż władze miejscowości Jeannette w Pensylwanii nie mogą nałożyć podatku licencyjnego na prowadzenie przez Świadków Jehowy dystrybucji literatury religijnej. Precedensowe znaczenie przedmiotowego judykatu zostało potwierdzone rok później w analogicznej sprawie *Follett v. McCormick*⁹⁴. Zdaniem sędziego Scalii, precedens z *Murdock* wskazuje na konstytucyjność zwolnienia podatkowego z *Texas Monthly*. Co więcej, jest on także podstawą do oparcia konstytucyjnego zakazu opodatkowania sprzedaży publikacji religijnych na klauzuli swobodnej praktyki⁹⁵. Taka interpretacja *Murdock* mogłaby prowadzić nawet do stwierdzenia, iż klauzula ta konstytuuje prawo

⁹¹ Tamże, 14-16: “Texas’ sales tax exemption for periodicals published or distributed by a religious faith and consisting wholly of writings promulgating the teaching of the faith lacks sufficient breadth to pass scrutiny under the Establishment Clause [...] If the State chose to subsidize, by means of a tax exemption, all groups that contributed to the community’s cultural, intellectual, and moral betterment, then the exemption for religious publications could be retained, provided that the exemption swept as widely as the property tax exemption we upheld in *Walz*”.

⁹² Wzajemne „relacje”, a w tym konflikt pomiędzy klauzulami religijnymi I Poprawki należą do najważniejszych aspektów prawno-wyznaniowego orzecznictwa SN. Patrz między innymi: J.H. Mansfield, *Religion Clauses of the First Amendment and the Philosophy of the Constitution*, „California Law Review” 1984, t. 72/5, s. 847-907; D.H. Davis, *Resolving Not to Resolve the Tension between the Establishment and Free Exercise Clauses*, „Journal of Church and State” 1996, t. 38/2, s. 245-259.

⁹³ *Murdock v. Pennsylvania*, 319 U.S. 105 (1943).

⁹⁴ *Follett v. McCormick*, 321 U. S. 573 (1944).

⁹⁵ *Texas Monthly, Inc. v. Bullock* (Scalia, J., dissenting), 31, 45.

do zwolnienia podatkowego dla związków wyznaniowych, czemu SN konsekwentnie zaprzeczał w *Walz* i *Bob Jones University*.

Jakkolwiek tezy tej nie znajdziemy w zdaniu odrębnym, jest on pewnym punktem odniesienia dla dwu kolejnych interpretacji *Murdock* przeprowadzonych w *Texas Monthly* przez podzielonych sędziów SN. W *plurality opinion* sędzia Brennan minimalizuje znaczenie precedensu z 1943 r., zwracając uwagę na wyjątkowy charakter sprzedaży publikacji religijnych przez Świadków Jehowy, odpowiadający praktykom religijnym innych wyznań. Ponadto podnosi fakt przewencyjności i bezpośredniości podatku licencyjnego. Zdaniem większości, klauzula *free exercise* zezwala na obciążenie podatkowe, które nie powstrzymuje wierzących od praktykowania swojej religii⁹⁶. W *concurring opinion* sędzia Blackmun inaczej niż Brennan przekonuje o konieczności kompleksowej interpretacji *Murdock* w kontekście prawa do zwolnień podatkowych. Jednocześnie jednak zgodnie z opinią większości przyznaje, iż w *Texas Monthly* nie jest ona konieczna, gdyż decydujące znaczenie ma niekonstytucyjność teksańskiego zwolnienia w świetle klauzuli ustanowienia⁹⁷. Tym samym 5 sędziów stanowczo odrzuciło próbę skonstruowania na podstawie klauzuli swobodnej praktyki konstytucyjnego prawa do zwolnienia podatkowego.

Ponieważ jedynie 3 sędziów odrzuciło precedensowy charakter wyroku z *Murdock*, niejako zgodnie ze stanowiskiem sędziego Blackmuna, stał się on przedmiotem kompleksowej analizy w toku odrębnej sprawy, rozpatrzonej przez SN już w rok po *Texas Monthly*. Tym razem wyrok sądu był jednomyślny. W sprawie *Swaggart Ministries v. Board of Equalization* 9 sędziów odrzuciło powództwo organizacji religijnej Jimmy Swaggart Ministries, która na podstawie precedensu z *Murdock* domagała się zwolnienia od powszechnego kalifornijskiego podatku od sprzedaży ruchomości⁹⁸. W orzeczeniu sędzia O'Connor *expressis verbis* podkreśliła, iż jakkolwiek istnieje możliwość uznania podatku za niekonstytucyjny ze względu na fakt nadmiernego obciążenia swobodnej praktyki, jak w przypadku *Murdock*, to *Free Exercise Clause* nie

⁹⁶ *Texas Monthly, Inc. v. Bullock*, 3-4.

⁹⁷ Tamże (Blackmun J., concurring), 28.

⁹⁸ *Swaggart Ministries v. Board of Equalization*, 493 U. S. 378 (1990).

konstytuuje prawa do zwolnienia podatkowego dla związków wyznaniowych⁹⁹. Tym samym SN podtrzymał przyjęty w *Walz*, a potwierdzony w *Bob Jones University* i *Texas Monthly* generalny prymat klauzuli ustanowienia nad klauzulą swobodnej praktyki w kwestii konstytucyjności zwolnień podatkowych.

W tym kontekście twierdzenie sędziego Scalii o przełamaniu *Walz* w *Texas Monthly* nie jest jednak bezpodstawne. Jeżeli bowiem przyjmemy, iż to pierwsze orzeczenie gwarantowało konstytucyjność przyznawania zwolnień podatkowych dla religii (związków wyznaniowych) ze względu na religię, a nie ze względu na funkcję publiczną religii (związków wyznaniowych), to rzeczywiście przełamanie to nastąpiło. Werdykt z *Texas Monthly* stał się podstawą do uznawania przez sądy federalne i stanowe niekonstytucyjności tych stanowych zwolnień podatkowych, które przyznawane były religii (związkom wyznaniowym) na zasadzie wyłączności, a których konstytucyjność nie była kwestionowana przed wydaniem tego orzeczenia. Już w 1990 r. Sąd Apelacyjny dla Czwartego Okręgu (*The United States Courts of Appeals of the Fourth Circuit*) w sprawie *Finlator v. Powers* orzekł o sprzeczności z klauzulą ustanowienia stanowego zwolnienia od podatku od sprzedaży Biblii w Karolinie Północnej¹⁰⁰. W 1992 r. Sąd Najwyższy Karoliny Południowej (*The Supreme Court of South Carolina*) w sprawie *Thayer v. South Carolina Tax Commission* uznał niekonstytucyjność zwolnienia z podatku od sprzedaży publikacji religijnych¹⁰¹. Natomiast w 1999 r. Sąd Najwyższy Pensylwanii (*The Supreme Court of Pennsylvania*) w sprawie *Haller v. Pennsylvania* wykluczył także zwolnienie z podatku od sprzedaży innych artykułów religijnych¹⁰².

⁹⁹ Tamże, 392: “The Free Exercise Clause accordingly does not require the State to grant appellant an exemption from its generally applicable sales and use tax. Although it is of course possible to imagine that a more onerous tax rate, even if generally applicable, might effectively choke off an adherent’s religious practices, *cf. Murdock*, 319 U.S. at 319 U.S. 115 (the burden of a flat tax could render itinerant evangelism ‘crushed and closed out by the sheer weight of the toll or tribute which is exacted town by town’), we face no such situation in this case. Accordingly, we intimate no views as to whether such a generally applicable tax might violate the Free Exercise Clause”.

¹⁰⁰ *Finlator v. Powers*, 902 F.2d 1158 (4th Cir. 1990).

¹⁰¹ *Thayer v. South Carolina Tax Commission*, 413 S.E.2d 810 (S.C. 1992).

¹⁰² *Haller v. Pennsylvania*, 728 A.2d. 351 (Pa. 1999).

PODSUMOWANIE

W świetle przedstawionej analizy uzasadniony wydaje się wniosek, iż w okresie trzech dekad po *Walz* linia orzecznictwa federalnego w kwestii zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych została ustalona. Ostatnie szerzej komentowane sprawy w tej materii: wspomniana już *Branch Ministries v. Rossotti*¹⁰³ oraz *United States v. Indianapolis Baptist Temple*, zostały rozstrzygnięte w 2000 r. przez sądy apelacyjne. W tym drugim przypadku Sąd Apelacyjny dla Siódmego Okręgu odrzucił powództwo związku wyznaniowego Indianapolis Baptist Temple, domagającego się zwolnienia podatkowego na podstawie *Free Exercise Clause*. Podstawą materialną powództwa była odmowa uiszczenia należnych IRS składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne pracowników powoda, na podstawie wyznawanej przez Indianapolis Baptist Temple doktryny, iż płacenie podatków przez kościół jest grzechem¹⁰⁴. Wyrok Siódmego Okręgu został zaskarżony do SN, ten odmówił jednak przyznania *certiorari*, uznając przedmiotową decyzję za prawidłową i zgodną z wiążącymi precedensami¹⁰⁵.

Te ostatnie, zwłaszcza *Walz v. Tax Commission*, *Bob Jones University v. United States* oraz *Texas Monthly, Inc. v. Bullock* nie pozostawiają wątpliwości, iż zwolnienia podatkowe dla związków wyznaniowych co do zasady nie naruszają klauzul religijnych I Poprawki. Oznacza to, iż zarówno Kongres, jak i legislatury stanowe mogą, nie naruszając *Establishment Clause*, przyznać związkom wyznaniowym przywilej zwolnienia podatkowego. Przywilej ten jakkolwiek stanowi pomoc państwa dla religii, jest dopuszczalny w ramach życzliwej neutralności państwa, które uznaje społeczną rolę religii i kościołów, przede wszystkim na płaszczyźnie szeroko pojętej działalności charytatywnej. W tym kontekście należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że klauzula

¹⁰³ Patrz wyżej, przypis 62.

¹⁰⁴ *United States v. Indianapolis Baptist Temple*, 224 F.3d 627 (7th Cir. 2000).

¹⁰⁵ 531 U. S. 1112 (2000). Skutkiem odrzucenia powództwa Indianapolis Baptist Temple było wykonanie nakazu Sądu Dystryktowego przejęcia egzekucyjnego budynku kościoła na poczet zaległości podatkowych na rzecz IRS – patrz *Feds seize Baptist Temple*, w: The Indianapolis Star, 14.02.2001, http://www2.indystar.com/library/factfiles/religion/churches/baptist_temple/articles/2001_0214.html (dostęp 12.03.2012).

swobodnej praktyki nie gwarantuje prawa do zwolnienia podatkowego. To z kolei oznacza, iż w przedmiotowej kwestii związki wyznaniowe występują jako jeden z rodzajów organizacji charytatywnych. Skutkiem takiej kwalifikacji jest niedopuszczalność zwolnień podatkowych dla kościołów na zasadzie wyłączności, obowiązek dostosowania się do wymogów ustawodawcy, jak w § 501(c)(3) IRC, a nawet możliwość pozbawienia przez państwo przywileju podatkowego¹⁰⁶.

Jednak pomimo iż *de iure* przywilej zwolnienia podatkowego pozostaje w dyskrejonalnej gestii państwa, trudno wyobrazić sobie, aby *de facto* został on cofnięty. Po pierwsze, nałożenie podatku bezpośrednio na praktykowanie religii jest niedopuszczalne w świetle *Free Exercise Clause*. Po drugie, opodatkowanie związków wyznaniowych prawdopodobnie prowadziłoby do nadmiernego uwikłania się państwa w sprawy wewnętrzne kościołów, czego zakazuje klauzula ustanowienia. Po trzecie, likwidacja zwolnień podatkowych musiałaby prowadzić do istotnego pogorszenia statusu majątkowego związków wyznaniowych, a skutek taki można by interpretować jako działanie szkodzące religii i kościołom, także zakazane przez *Establishment Clause*. Po czwarte, związki wyznaniowe pozbawione środków, które musiałyby przeznaczyć na uiszczenie podatków, nie byłyby w stanie prowadzić wielu przedsięwzięć charytatywnych korzystnych dla całego społeczeństwa.

Te i inne argumenty przemawiające za utrzymaniem zwolnień podatkowych dla związków wyznaniowych z pewnością miały wpływ na omawiane orzecznictwo SN. Jak to ujął w klasycznym już artykule prof. Giannella¹⁰⁷, w ramach licznych kwestii rozpatrywanych w kontekście stosunków państwo–kościół podatki należą do tych, w których nie da się uniknąć zaangażowania państwa w sprawy religii. Pozbawienie zwolnień podatkowych wyłącznie związków wyznaniowych w imię ścisłej separacji byłoby bez wątpienia przejawem wrogości wobec religii. Natomiast całkowita likwidacja zwolnień podatkowych, co gwarantowałyby pełną

¹⁰⁶ Ta ostatnia kwestia, zwłaszcza w świetle orzecznictwa SN w zakresie *Free Speech Clause* oraz *Equal Protection Clause* z pewnością wymaga szerszej analizy. Autor ma nadzieję przedstawić ją w swoim następnym artykule.

¹⁰⁷ D. A. Giannella, *Religious Liberty, Nonestablishment, and Doctrinal Development. Part II. The Nonestablishment Principle*, „Harvard Law Review” 1968, t. 81/3, s. 513-590.

neutralność państwa wobec religii, byłaby w pierwszej kolejności złem (*kind of evil*) dla państwa i społeczeństwa¹⁰⁸. *Nolens volens* najlepszym rozwiązaniem pozostaje więc utrzymanie *status quo*, czego skutkiem jest owa życzliwa neutralność państwa wobec religii i kościołów, na którą powołał się w *Walz* prezes Burger.

TAX EXEMPTIONS FOR CHURCHES IN THE UNITED STATES
SUPREME COURT DECISIONS

Summary

The existence of tax exemptions for churches in the American legal system dates back to colonial times. In federal law, it is mainly based on § 501(c)(3) of Internal Revenue Code, which grants exemption from federal income tax. Meanwhile, in state law the exemptions from real property taxation are of the most importance. Since a landmark ruling in *Walz v. Tax Commission* from 1970, the United States Supreme Court has recognised, as a rule, constitutionality of such exemptions. According to the Court, they do not violate the Establishment Clause of the First Amendment to the United States Constitution. The Court reasoned that the purpose of the tax exemptions is sustaining the benevolent neutrality of state towards religion and churches, not the advancement of them. In its opinion in *Bob Jones University v. United States* from 1983, the Court added that, in the field of tax law, every church has to be understood as a charity. For that reason, tax exemptions are granted to churches, which generated an indirect public subsidy for them. This means, however, that being the beneficiaries of the privilege churches are obliged to conform to the qualifying requirements laid down by the state. Furthermore, since its decision in *Texas Monthly, Inc. v. Bullock* from 1989, the Court has consistently rejected to derive the right to tax exemption from the Free Exercise Clause of the First Amendment. As a result of this, the Court declared that tax exemptions granted exclusively for churches or their activities are unconstitutional.

Key words: Supreme Court decisions, tax exemptions, churches, state relations

Thumaczenie własne Autora

¹⁰⁸ Tamże, 548.