STUDIA Z PRAWA WYZNANIOWEGO | 2022
Vol. 25, 293–307
https://doi.org/10.31743/spw.13724
Received: Apr 3, 2022 | Accepted: Jun 24, 2022 | Online First: Jul 7, 2022 | Published: Dec 22, 2022

Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych po wprowadzeniu „Polskiego Ładu": uwagi do ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw

Lump-sum income tax on the revenues of religious ministers after the introduction of the government's economic programme "Polski Ład" (Polish Order): reflections on the Act of June 9, 2022 amending the Personal Income Tax Act and some other acts

PIOTR STANISZ*
https://orcid.org/0000-0002-2437-8513
DARIUSZ WALENCIK**
https://orcid.org/0000-0002-1027-3980

Streszczenie: Niniejsza opinia dotyczy ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw. Jednym z celów tej nowelizacji jest rozszerzenie kręgu podatników, dla których zmiany zainicjowane ustawą z dnia 29 października 2021 r. będą korzystne lub neutralne. Zamierzenie projektodawców zasługuje bez wątpienia na pozytywną ocenę. Poza zakresem podmiotów, w przypadku których złagodzono likwidację możliwości odliczenia 7,75% składki na ubezpieczenie zdrowotne od płaconego podatku, nadal pozostawieni są jednak podatnicy opłacający zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych. Jak wykazują autorzy, rozwiązanie to pozostaje w sprzeczności z zasadą równości, a tym samym z zasadą sprawiedliwości podatkowej. W związku z tym postuluje się przyjęcie przepisów, których celem byłoby naprawienie krytykowanego stanu rzeczy.

Słowa kluczowe: osoby duchowne; podatek dochodowy od osób fizycznych; zryczałtowany podatek dochodowy; składka na ubezpieczenie zdrowotne; zasada równości; sprawiedliwość podatkowa

Abstract: This paper discusses the Act of June 9, 2022 amending the Personal Income Tax Act and some other acts. One of the purposes of the amendment is to broaden the circle of taxpayers who will benefit from or remain unaffected by the changes introduced by the Act of October 29, 2021. Generally speaking, the drafters' intentions should be viewed in a positive light. However, religious ministers who pay lump-sum income tax still remain outside the circle of taxpayers for whom the abolition of the possibility to

* Ks. prof. dr hab., kierownik Katedry Prawa Wyznaniowego, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II, Al. Racławickie 14, 20-950 Lublin, e-mail: piotr.stanisz@kul.pl.
** Ks. dr hab., prof. UO, Zespół Badawczy Prawa Wyznaniowego „Law & Religion", Instytut Nauk Prawnych, Uniwersytet Opolski, ul. Katowicka 87a, 45-067 Opole, e-mail: dwalencik@uni.opole.pl.

This is an open access article under the CC BY license
ISSN 2081-8882 eISSN 2544-3003

deduct 7,75% of health insurance contributions from income tax has in some way been compensated. As argued by the authors, this contradicts the principle of equality, and hence the principle of tax justice. It is thus proposed to adopt provisions repairing the criticized state of affairs.

Key words: religious ministers; personal income tax; lump-sum income tax; health insurance contribution; principle of equality; tax justice

Wprowadzenie

Ustawa z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw[1] jest kolejnym już aktem normatywnym związanym z realizacją rządowego programu „Polski Ład". Zgodnie z deklaracjami autorów jej projektu, omawianą nowelizację przygotowano w celu „ulepszenia i uproszczenia systemu podatkowego", m.in. przez rozwiązanie problemów wynikłych z wejścia w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw[2]. Do takich problemów – obok „niespójnej i komplikującej system podatkowy ulgi dla klasy średniej" – należał niewątpliwie brak rozwiązań łagodzących w odniesieniu do wszystkich podatników likwidację prawa do pomniejszania podatku dochodowego o kwotę stanowiącą 7,75% podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Celem niniejszego opracowania jest ocena rozwiązań, które w omawianej ustawie odnoszą się do osób opłacających zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych, a więc jednej z grup pozostawionych poprzednio poza zakresem wskazanych wyżej rozwiązań łagodzących, z uwzględnieniem zasad równości i sprawiedliwości podatkowej.

1. Geneza i charakterystyka zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych

Ryczałt od przychodów osób duchownych uregulowany jest obecnie w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od

[1] Dz. U. z 2022 r. poz. 1265.
[2] Dz. U. z 2021 r. poz. 2105 z późn. zm.

niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne[3]. Obowiązywanie ryczałtowej formy opodatkowania dochodów osiąganych przez osoby duchowne w związku z prowadzeniem działalności *stricte* duszpasterskiej ma jednak w Polsce dużo dłuższą historię. Po raz pierwszy tego rodzaju opodatkowanie wprowadzono na podstawie zarządzenia Ministra Finansów z dnia 5 czerwca 1957 r. w sprawie opodatkowania duchownych[4], zwalniając tym samym duchownych od obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, który stanowił przedmiot poważnych kontrowersji i sporów. Zgodnie z wprowadzonymi wówczas rozwiązaniami, określając dochód podlegający opodatkowaniu, brano pod uwagę takie czynniki, jak: funkcja pełniona przez podatnika, wielkość parafii, w której sprawuje on posługę (określana w kategoriach liczebności jej mieszkańców), oraz jej położenie. Natomiast rozwiązanie polegające na ryczałtowym określaniu samego podatku należnego od duchownych z racji osiągania dochodów z działalności duszpasterskiej w zależności od pełnionej przez duchownego funkcji oraz wielkości parafii, w której sprawował posługę, wprowadzone zostało na podstawie okólnika Nr 30/PO Ministerstwa Finansów z dnia 30 września 1974 r. w sprawie podatku dochodowego od osób duchownych[5].

Do kolejnej modyfikacji ryczałtu od przychodów osób duchownych doszło wraz z wydaniem rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych[6], kiedy to po raz pierwszy – w przypadku mniejszych należności podatkowych – wprowadzono rozwiązanie polegające na opłacaniu omawianego podatku w ratach kwartalnych. Natomiast na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych[7] zasadę opłacania omawianego podatku raz na kwartał rozciągnięto na wszystkich duchownych osiągających przychody w związku z prowadzeniem działalności duszpasterskiej i objętych obowiązkiem opłacania podatku w formie ryczałtu. Zastosowane w rozporządzeniu konstrukcje zostały następnie przeniesione do rozdziału 4 (*Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych*) ustawy

[3] Dz. U. z 2021 r. poz. 1993 z późn. zm., dalej: u.z.p.d.
[4] Tekst w: Raina 1994, 594–595. Zob. Krawczyk 2017, 143–144.
[5] Tekst w: *Gorzowskie Wiadomości Kościelne* 1975, 104–106. Zob. Stanisławski 2001, 68–75.
[6] Dz. U. z 1982 r. Nr 12, poz. 96.
[7] Dz. U. z 1991 r. Nr 124, poz. 552.

z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Ryczałt od przychodów osób duchownych został w niej uregulowany obok uproszczonych form opodatkowania przychodów osób fizycznych z pozarolniczej działalności gospodarczej (ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa).

Zgodnie z obecnie obowiązującymi (i przyjmowanymi już wcześniej) unormowaniami, przedmiotem opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów osób duchownych są „przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim" (art. 42 ust. 1 u.z.p.d.). Określając wysokość podatku – zgodnie z założeniami opodatkowania ryczałtowego *sensu stricto* – ustawodawca zrezygnował z określania rzeczywistej wysokości dochodów pochodzących z tego źródła, odwołując się do takich kryteriów, jak liczba mieszkańców parafii i charakter sprawowanej przez podatnika funkcji duszpasterskiej. Obowiązujące stawki podatku, zróżnicowane w zależności od tych kryteriów, określone zostały w załącznikach nr 5 i nr 6 do ustawy (zgodnie z art. 45 u.z.p.d., znajdują one zastosowanie również w przypadku duchownych niepełniących funkcji proboszczów lub wikariuszy) i są corocznie podwyższane z uwzględnieniem wskaźnika wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych (art. 54 ust. 1 u.z.p.d.)[8]. Podatnicy omawianego podatku nie mają możliwości korzystania z ulg podatkowych. Pozbawieni są też prawa dokonywania wpłat 1% podatku na organizacje pożytku publicznego. Do dnia 1 stycznia 2022 r. – zgodnie z zasadami ogólnymi – ryczałt od przychodów osób duchownych podlegał jedynie limitowanemu obniżeniu ze względu na opłacanie składek na ubezpieczenie zdrowotne (o czym dalej).

[8] W przypadku proboszczów kwartalne stawki ryczałtu za 2022 r. mieszczą się między 477 zł (parafie do 1000 mieszkańców) a 1717 zł (parafie powyżej 20 000 mieszkańców). W przypadku wikariuszy najniższa stawka ryczałtu wynosi 142 zł, znajdując zastosowanie w przypadku duchownych pełniących posługę w parafiach do 1000 mieszkańców, których siedziba znajduje się na terenie gminy lub miasta o liczbie mieszkańców do 5000 mieszkańców. Natomiast najwyższa stawka ryczałtu płaconego przez wikariuszy wynosi 553 zł, odnosząc się do duchownych pełniących posługę w parafiach o liczbie mieszkańców przekraczającej 10 000, których siedziba znajduje się w mieście powyżej 50 000 mieszkańców. Zob. obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2021 r. w sprawie stawek karty podatkowej i kwoty, do której można wykonywać świadczenia przy prowadzeniu niektórych usług, z wyjątkiem świadczeń dla ludności, oraz kwartalnych stawek ryczałtu od przychodów proboszczów i wikariuszy, obowiązujących w 2022 r., M.P. z 2021 r. poz. 1094.

Natomiast jeżeli liczba wyznawców stanowi mniejszość w ogólnej liczbie mieszkańców parafii, właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na wniosek osoby duchownej, zobowiązany jest do odpowiedniego obniżenia stawki ryczałtu[9].

Omawiany ryczałt nie jest jedyną możliwą formą opodatkowania dochodów osiąganych przez osoby duchowne w związku z prowadzeniem działalności *stricte* duszpasterskiej. Dochody te mogą być opodatkowane również na zasadach ogólnych (tj. zgodnie z przepisami ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[10]), z czym wiąże się wyraźnie przewidziana w przepisach ustawowych możliwość zrzeczenia się opodatkowania w formie ryczałtu (art. 51 u.z.p.d.). Konsekwencją decyzji o poddaniu się opodatkowaniu na zasadach ogólnych jest jednak m.in. obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Racje praktyczne (prostota opodatkowania ryczałtowego, uciążliwości związane z prowadzeniem księgi przychodów i rozchodów etc.) zdecydowanie przemawiają więc za wyborem opodatkowania o charakterze zryczałtowanym, pozostając niekiedy w napięciu z racjami o charakterze ekonomicznym[11].

2. Sytuacja prawna podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych po wejściu w życie ustawy z dnia 29 października 2021 roku

Zmiana stanu prawnego spowodowana wejściem w życie ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz

[9] Należy przy tym przyjąć, że mniejszość, o jakiej mowa w omawianych przepisach, występuje w sytuacji, gdy liczba osób danej religii (wyznania) jest mniejsza od połowy liczby mieszkańców parafii (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 31 sierpnia 1999 r., I SA/Łd 1365/97, LEX nr 39484) oraz że sposób zmniejszenia stawki ryczałtu jest co do zasady kwestią uznaniową, przepisy ustawowe nie zawierają bowiem wytycznych dotyczących sposobu wyliczenia obniżonej stawki ryczałtu (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 5 września 2019 r., I SA/OI 484/19, LEX nr 2721359). Charakterystyki zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych dokonują: Walencik 2008, 231–153; Stanisz 2011, 297–302; Jurowiec 2014, 215–220.

[10] Dz. U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.

[11] Zob. Pieron 2017, 164–165; Zieliński 2013, 100–101.

niektórych innych ustaw dotknęła również podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych. Podstawowe znaczenie posiadało w tym zakresie uchylenie art. 44 u.z.p.d. i związana z tym zmiana brzmienia art. 47 u.z.p.d. (zob. art. 9 pkt 23 i 24 ustawy nowelizującej z dnia 29 października 2021 r.).

Zgodnie z art. 44 u.z.p.d., ryczałt opłacany przez duchownych – zgodnie z zasadami ogólnymi obowiązującymi przed dniem 1 stycznia 2021 r. – „ulega[ł] obniżeniu o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne" z zastrzeżeniem, że obniżenie to nie mogło przekroczyć 7,75% podstawy wymiaru składki. W ówczesnym stanie prawnym odliczeniu podlegała zatem kwota stanowiąca 86,11% składki na ubezpieczenie zdrowotne. W konsekwencji uchylenia tego przepisu duchowni opłacający podatek zryczałtowany zostali objęci obowiązkiem opłacenia w całości zarówno samego podatku, jak i składki zdrowotnej. Wysokość ostatniej z wymienianych danin została określona w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych[12] i w przypadku podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych wynosi 9% podstawy wymiaru, która jest równa minimalnemu wynagrodzeniu, ustalanemu zgodnie z ustawą z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę[13].

Omówiona zmiana przepisów dotyczących podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych pozostawała w harmonii z jednym z ważniejszych założeń ustawy z dnia 29 października 2021 r., jakim była likwidacja możliwości odliczenia składki zdrowotnej od podatku dochodowego od osób fizycznych. W przypadku większości podatników wprowadzeniu tego rozwiązania towarzyszyło jednak wejście w życie przepisów łagodzących jego konsekwencje, do których należały: wzrost kwoty wolnej od podatku i podniesienie progu dochodów, którego przekroczenie skutkuje stosowaniem 32% stawki podatku oraz tzw. ulga dla klasy średniej. Podatnicy zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych – podobnie jak osoby prowadzące

12 Dz. U. z 2021 r. poz. 1285 z późn. zm.

13 Dz. U. z 2020 r. poz. 2207. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 14 września 2021 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości minimalnej stawki godzinowej w 2022 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 1690), od 1 stycznia tego roku minimalne wynagrodzenie za pracę wynosi 3010 zł.

pozarolniczą działalność gospodarczą, których dochody są opodatkowane w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej lub podatku liniowego – znaleźli się natomiast wśród tych, którzy nie zostali objęci żadnymi rozwiązaniami łagodzącymi likwidację możliwości odliczenia od podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne[14].

3. Korekta rozwiązań obowiązujących od dnia 1 stycznia 2022 roku

Przyjęte na gruncie ustawy z dnia 29 października 2021 r. rozróżnienie podatników na tych, w odniesieniu do których wprowadzono rozwiązania łagodzące konsekwencje likwidacji możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne oraz tych, w przypadku których takich rozwiązań nie wprowadzono, nie posiadało żadnego przekonującego uzasadnienia. Pozytywnie należy więc ocenić szybkie podjęcie prac nad zmianami przepisów obowiązujących od dnia 1 stycznia 2022 r. Głównym celem tych prac – jak zadeklarowano w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z dnia 24 marca 2022 r.[15] – było „ulepszenie i uproszczenie systemu podatkowego", a osiągnięciu tego celu miało służyć m.in. „wprowadzenie dla przedsiębiorców nierozliczających podatku według skali podatkowej możliwości odliczenia części zapłaconych składek zdrowotnych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą opodatkowaną jednolitym 19% podatkiem, ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych oraz kartą podatkową". W zgodzie z tymi deklaracjami, odnosząc się do pierwszej z wymienionych grup, wprowadzono możliwość odliczenia od dochodu składek opłaconych na ubezpieczenie zdrowotne podatnika i osób z nim współpracujących do wysokości 8700 zł w roku podatkowym. Osobom opodatkowanym ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych umożliwiono odliczenie od przychodu 50% takich składek. Natomiast w odniesieniu do podatników opodatkowanych w formie karty podatkowej zastosowano rozwiązanie polegające na obniżeniu podatku o kwotę stanowiącą 19% składki na ubezpieczenie zdrowotne (art. 1 pkt 17 lit. a, art. 5 pkt 1 lit. a i pkt 4 ustawy nowelizującej

[14] Zob. Stanisz 2021.

[15] Projekt z dnia 24 marca 2022 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12358002/12863959/12863960/dokument548442.pdf [dostęp: 4.05.2022].

z dnia 9 czerwca 2022 r.). Wbrew twierdzeniom zawartym w uzasadnieniu projektu omawianej ustawy nowelizującej, zgodnie z którymi wprowadzenie proponowanych przepisów „zapewni, że rozwiązania zaadresowane zostaną do wszystkich grup podatników", także tym razem pominięto jednak co najmniej jedną grupę podatników – osoby duchowne opłacające podatek w formie ryczałtu. Biorąc pod uwagę zasygnalizowane wyżej zmiany (a także obniżenie podstawowej stawki podatkowej określonej w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z 17% na 12% w zamian za likwidację ulgi dla klasy średniej) należy stwierdzić, że jest to wyraźne odstępstwo od reguły dotyczącej zdecydowanej większości podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

4. Nieobjęcie duchownych opłacających podatek zryczałtowany rozwiązaniami łagodzącymi likwidację odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego z perspektywy zasady sprawiedliwości podatkowej

Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, w uzasadnieniu projektu omawianej ustawy wyakcentowano swobodę władzy ustawodawczej w określaniu „stanów faktycznych, stanowiących podstawę opodatkowania lub podstawę ulgi podatkowej oraz generalnie swobodę w kształtowaniu poszczególnych konstrukcji prawnopodatkowych". Wyprowadzono z tego wniosek, że „ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym". Generalnie rzecz ujmując, z przywołanymi tezami należy się zgodzić. Podobnie jednak wątpliwości nie powinien budzić fakt, że – dla pełni obrazu – należałoby je uzupełnić o wnioski wynikające również z niekwestionowanej zasady sprawiedliwości podatkowej. Rzecz w tym, że zgodnie z logiką unormowań konstytucyjnych „[w]ładztwo finansowe państwa w zakresie nakładania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych nie jest jednak nieograniczone"[16], a jego realizacja musi uwzględniać zwłaszcza zasadę sprawiedliwości podatkowej[17]. Interes finansowy państwa (nie mówiąc już

[16] Działocha, Łukaszczuk 2016, pkt 5.
[17] Marusik 2018, 73.

o interesie politycznym ugrupowań sprawujących władzę) w żadnym razie nie może być „traktowany jako okoliczność wykluczająca stosowanie zasady sprawiedliwości”[18].

Jednym z wyrazów sprawiedliwości podatkowej – obok powszechności opodatkowania – jest jego równość, która jest ściśle powiązana z ogólną zasadą równości z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.[19] Z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika natomiast, że „równe traktowanie oznacza traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących czy faworyzujących” (np. wyrok z dnia 29 marca 2012 r., K 27/08)[20]. Zróżnicowane traktowanie może znajdować uzasadnienie przede wszystkim w istniejących pomiędzy określonymi podmiotami różnicach w zakresie posiadania cech relewantnych, ponieważ „podmioty należące niewątpliwie do tej samej kategorii muszą być traktowane równo, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie” (np. wyrok z dnia 24 kwietnia 2001 r., U 9/00)[21]. Ustaleń dotyczących wspólnej istotnej cechy faktycznej lub prawnej, uzasadniających równe lub usprawiedliwiających zróżnicowane traktowanie podmiotów, należy przy tym dokonywać w oparciu o cel i treść przepisów, w których zostały wyrażone kontrolowane normy. Nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi, co prawda, automatycznie oznaczać zakazanej dyskryminacji. Jednak odstąpienie od wniosków wynikających z ustaleń odnoszących się do istnienia cechy relewantnej zawsze musi być traktowane jako wyjątek i znajdować uzasadnienie w odpowiednio przekonywujących argumentach. Kryteria zróżnicowania powinny przy tym pozostawać w bezpośrednim związku z celem i treścią analizowanych przepisów, zaś waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy prawnej, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone, a samo zróżnicowanie powinno pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami lub normami konstytucyjnymi (np. wyrok z dnia 27 lutego 2002 r.,

18 Szołno-Koguc 2016, 167.

19 Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. Zob. Kucia-Guściora 2012, 71–73; Marusik 2018, 71.

20 OTK-A 2012, Nr 3, poz. 27.

21 OTK 2001, Nr 4, poz. 80. Zob. również wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 24 kwietnia 2006 r., P 9/05, OTK-A 2006, Nr 4, poz. 46; z dnia 6 marca 2007 r., P 45/06, OTK-A 2007, Nr 3, poz. 22; z dnia 23 listopada 2010 r., K 5/10, OTK-A 2010, Nr 9, poz. 106.

K 47/01)[22]. Z tak rozumianej konstytucyjnej zasady równości wynika dla ustawodawcy obowiązek równego traktowania obywateli i innych podmiotów – nie tylko gdy ogranicza on prawa lub wolności, ale także wtedy, gdy przyznaje prawa lub nakłada obowiązki.

Odnosząc powyższe rozważania do przepisów ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r., należy stwierdzić, że nieobjęcie podatników płacących zryczałtowany podatek od przychodów osób duchownych jakimikolwiek rozwiązaniami łagodzącymi likwidację możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego pozostaje w sprzeczności z zasadą równości, a tym samym – zasadą sprawiedliwości podatkowej. Nie usprawiedliwia go w każdym razie nawet przyjęcie, że cechę relewantną w omawianym przypadku stanowi opłacanie podatku dochodowego w formach *stricte* ryczałtowych, w przypadku których całkowicie rezygnuje się z określenia podstawy opodatkowania, a wysokość podatku uzależniona jest od okoliczności zewnętrznych. Jak na to zwrócono uwagę powyżej, osobom opłacającym podatek dochodowy w formie karty podatkowej przyznano bowiem prawo obniżenia tej daniny o kwotę stanowiącą 19% składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Analiza uzasadnienia projektu omawianej ustawy i jej przepisów nie pozwala też na wskazanie jakichkolwiek argumentów, które uzasadniałyby w tym przypadku zróżnicowanie traktowania podmiotów podobnych. Za taki argument trudno byłoby uznać w szczególności dążenie do zapewnienia równowagi budżetowej. Jak wynika z dostępnych danych, wpływy ze zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych stanowią jedynie ułamek procenta dochodów budżetu państwa[23]. Decyzje

[22] OTK-A 2002, Nr 1, poz. 6.

[23] Zgodnie z oficjalnymi danymi w 2021 r. jedynie 2,2% wpływów budżetowych pochodziło z podatków zryczałtowanych (10.911.129 tys. zł z 494.843.463 tys. zł). Wpływy ze zryczałtowanego podatku od przychodów osób duchownych nie stanowią zaś nawet pierwszoplanowej wielkości wśród tych ostatnich. Najistotniejszą rolę z uwagi na wielkość wpływów budżetowych odgrywa tu bowiem ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (47,6%) oraz ryczałt od przychodów z odsetek lub innych środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podatnika oraz od dochodu z tytułu udziału w funduszu kapitałowym (13%). Zob. *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2021 r. Omówienie*. 2022. Warszawa: Rada Ministrów, 67–100, https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2021 [dostęp: 4.05.2022]. Według stanu na dzień 31 grudnia 2015 r. liczba osób duchownych opłacających ryczał od przychodów osób duchownych wynosiła 19,7 tys. Zob. odpowiedź Pawła Gruzy, podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, na interpelację nr 7901 w sprawie opodatkowania osób duchownych osiągających przychody z tytułu rekolekcji oraz innych posług religijnych z dnia

odnoszące się do tego podatku nie mogą więc w istotniejszy sposób wpłynąć na zrównoważenie budżetu. Gdyby zresztą taki był cel wyłączenia osób duchownych z kręgu podatników, w przypadku których zdecydowano się na złagodzenie skutków decyzji o zniesieniu możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od płaconego podatku dochodowego, można byłoby oczekiwać, że w uzasadnieniu projektu i odnoszącej się do niego ocenie skutków regulacji znajdą się przynajmniej dotyczące tego wzmianki.

Biorąc pod uwagę fakt, że w debacie publicznej niejednokrotnie wypowiadane są tezy o finansowym uprzywilejowaniu duchownych płacących podatek ryczałtowy[24], można przypuszczać, że celem ustawodawcy pozostawiającego tych podatników poza zakresem rozwiązań łagodzących skutki likwidacji możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego była bądź to likwidacja domniemanych przywilejów, bądź też chęć uniknięcia niewygodnych sporów politycznych. Dążenie do realizacji drugiego z wymienionych celów z pewnością jednak nie uzasadnia naruszenia zasad sprawiedliwości podatkowej. Natomiast za naturalną przesłankę zasadności pierwszego z nich trzeba uznać realne istnienie takich przywilejów. Ono jednak w żaden sposób nie zostało wykazane. Co więcej, jeszcze w 2020 r., odpowiadając na jedną z interpelacji poselskich, przedstawiciel Ministerstwa Finansów stwierdził: „nie można uznać, że w sferze obciążeń podatkiem dochodowym osoby duchowne, w tym księża, w stosunku do pozostałej części społeczeństwa znajdują się w uprzywilejowanej pozycji”[25].

15 grudnia 2016 r., https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i07901-o1.pdf [dostęp: 4.05.2022]. Wpływy zaś z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych w latach 2010–2015 wyniosły: w 2010 r. – 13,5 mln zł, w 2011 r. – 13,4 mln zł, w 2012 r. – 13,2 mln zł, w 2013 r. – 13,3 mln zł, w 2014 r. – 12,6 mln zł, w okresie od stycznia do listopada 2015 r. – 9,5 mln zł. Zob. odpowiedź Konrada Raczkowskiego, podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, na interpelację nr 412 w sprawie wpływów z tytułu ryczałtu od przychodów osób duchownych z dnia 25 stycznia 2016 r., https://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/323A0944/%24FILE/i00412-o1.pdf [dostęp: 4.05.2022].

24 Zob. przykładowo interpelację nr 760 poseł Beaty Maciejewskiej do Ministra Finansów w sprawie preferencyjnego traktowania Kościoła Katolickiego w kwestiach podatkowych (data wpływu: 11 grudnia 2019 r.), https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BJXEEY [dostęp: 12.05.2022].

25 Zob. odpowiedź Jana Sarnowskiego, podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, na interpelację nr 760 w sprawie preferencyjnego traktowania Kościoła Katolickiego w kwestiach podatkowych z dnia 2 stycznia 2020 r., http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBKLKDW/%24FILE/i00760-o1.pdf [dostęp: 12.05.2022].

Faktem jest, że w ciągu ponad 20 lat obowiązywania zryczałtowanego podatku od przychodów osób duchownych w jego obecnym kształcie jego stawki rosły wyraźnie wolniej niż tzw. płaca minimalna czy przeciętne wynagrodzenie. Jednak faktem jest także istnienie czynników wpływających na obniżenie dochodów osiąganych w związku z działalnością duszpasterską, do jakich należy przede wszystkim postępująca laicyzacja. W związku z tym w literaturze przedmiotu wypowiedziano nawet pogląd, że „ciężar podatkowy dla poszczególnej osoby duchownej jest dziś najwyższy od momentu wejścia w życie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r."[26].

5. Postulaty *de lege ferenda*

Przeprowadzone powyżej rozważania i wynikająca z nich negatywna ocena faktu nieobjęcia osób opłacających podatek od przychodów osób duchownych jakimikolwiek rozwiązaniami łagodzącymi likwidację możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego pozwalają na sformułowanie postulatów *de lege ferenda*. Wychodząc od widocznego podobieństwa rozwiązań z art. 44 i art. 31 u.z.p.d. w wersji sprzed dnia 1 stycznia 2022 r.[27] i zauważając przyznanie podatnikom opodatkowanym w formie karty podatkowej prawa do obniżenia podatku o 19% składki na ubezpieczenie zdrowotne, za zasadne należy uznać przyznanie analogicznego uprawnienia osobom płacącym ryczałt od przychodów osób duchownych. Przywrócenie art. 44 u.z.p.d. (połączone z taką modyfikacją jego brzmienia, która uwzględni ostatnio wprowadzone zmiany odnoszące się zwłaszcza do uproszczonych form opodatkowania osób prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą) jawi się bowiem jako najłatwiejszy sposób usunięcia nieuzasadnionego upośledzenia sytuacji prawnej duchownych opłacających ryczałt. W związku z tym postuluje się również odpowiednią zmianę art. 47 u.z.p.d.[28]

[26] Klimiuk 2021, 35.

[27] Zob. Borszowski 2012, uwaga do art. 44.

[28] Postuluje się, aby omawianym przepisom zostało nadane następujące brzmienie:
Art. 44. 1. Ryczałt ulega obniżeniu o kwotę stanowiącą 19% składek na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconych w roku podatkowym na podstawie ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1285 z późn. zm.).

Podsumowanie

Sprawiedliwość opodatkowania zasadnie uznawana jest za „fundament budowy racjonalnego systemu podatkowego”[29]. O należytym jej poszanowaniu nie można jednak mówić w przypadku ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw. Nieobjęcie podatników opłacających zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych jakimikolwiek rozwiązaniami łagodzącymi likwidację obowiązującej do dnia 1 stycznia 2022 r. możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego nie posiada bowiem przekonującego uzasadnienia ani w różnicach pomiędzy duchownymi opłacającymi podatek zryczałtowany a innymi podatnikami w zakresie cech relewantnych, ani też w potrzebie ochrony wartości, zasad czy norm konstytucyjnych. Co więcej, na krytykę zasługuje już sam brak jakiegokolwiek uzasadnienia tego faktu w publicznie dostępnych dokumentach powiązanych z projektem ustawy, podobnie jak odrzucenie postulatów podjęcia w tej sprawie rzeczywistego dialogu z przedstawicielami związków wyznaniowych, o który – opierając się m.in. na art. 22 ust. 2 Konkordatu między Stolicą Apostolską i Rzecząpospolitą Polską, podpisanego w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r.[30] – wyraźnie wnosili przedstawiciele Kościoła Katolickiego[31].

Przepisy regulujące zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych są dość systematycznie poddawane krytyce. Zdaniem niektórych autorów już przed paru laty wymagały one „pilnej

2. Wysokość składek, o których mowa w ust. 1, ustala się na podstawie dokumentów stwierdzających ich poniesienie.
3. Do dnia 31 stycznia roku następującego po roku podatkowym, osoba duchowna jest obowiązana złożyć w urzędzie skarbowym właściwym według miejsca wykonywania funkcji o charakterze duszpasterskim roczną deklarację, według ustalonego wzoru, o wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w ust. 1, zapłaconej i stanowiącej podstawę odliczenia od ryczałtu w poszczególnych kwartałach.
Art. 47. Osoby duchowne opłacają ryczałt, pomniejszony o kwotę, o której mowa w art. 44 ust. 1, bez wezwania w terminie do dnia 20 następnego miesiąca po upływie kwartału, a za czwarty kwartał – w terminie do dnia 28 grudnia roku podatkowego, na rachunek urzędu skarbowego.

29 Kucia-Guściora 2012, 71.

30 Dz. U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318.

31 Zob. pismo Przewodniczącego Konferencji Episkopatu Polski, abpa Stanisława Gądeckiego, do Prezesa Rady Ministrów, Mateusza Morawieckiego, z dnia 18 sierpnia 2021 r., https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12349409/12805426/12805429/dokument517811.pdf [dostęp: 15.05.2022].

i starannej rewizji”[32]. Podsumowując przeprowadzone powyżej rozważania można stwierdzić, że w konsekwencji wejścia w życie ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw do katalogu już wcześniej wyliczanych mankamentów unormowań obowiązujących w tym zakresie należy dodać nieuzasadnione i kontrastujące z rozwiązaniami odnoszącymi się do ogółu nieobjęcie podatników zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych jakimikolwiek rozwiązaniami łagodzącymi likwidację możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku dochodowego.

Bibliografia

Borszowski, Paweł. 2012. *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*. Warszawa: LexisNexis.

Duda-Hyz, Michalina. 2021. „Opodatkowanie przychodów z tytułu koszeryzacji żywności zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów osób duchownych”. *Studia z Prawa Wyznaniowego* 24: 87–108.

Działocha, Kazimierz, Agnieszka Łukaszczuk. 2016. „Art. 84”. W: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. Leszek Garlicki, Marek Zubik. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.

Jurowiec, Rafał. 2014. „Ewolucja opodatkowania dochodów osób duchownych”. *Elpis* 16: 215–220.

Klimiuk, Wiktor. 2021. „Opodatkowanie duchownych – czy konstrukcja ryczałtu wymaga zmian”. *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 8: 32–35. DOI 10.5604/01.3001.0015.2394.

Krawczyk, Michał. 2017. „Zarys polityki podatkowej władz PRL wobec Kościoła i duchowieństwa: studium historyczno-prawne”. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Seria: Administracja i Zarządzanie* 39 (112): 141–157.

Kucia-Guściora, Beata. 2012. „Zasady podatkowe na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego”. *Studia Prawnicze KUL* 1: 49–78.

[32] Zieliński 2013, 99. Stanowisko krytyczne wobec różnych przepisów dotyczących tej formy opodatkowania zajmują również: Patyk 2008, 229–237; Walencik 2008, 232; Świto 2010, 103–105; Duda-Hyz 2021, 88–89.

Marusik, Jakub. 2018. „Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym". *Studia BAS* 2: 67–91.

Patyk, Jacek. 2008. *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i jego osób duchownych*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora".

Pieron, Bartłomiej. 2017. „Równe czy identyczne traktowanie osób duchownych w prawie polskim?". *Annales Canonici* 13: 155–181. DOI 10.15633/acan.2224.

Raina, Peter. 1994. *Kościół w PRL. Kościół katolicki a państwo w świetle dokumentów 1945–1989*, t. 1: *lata 1945–59*. Poznań: Wydawnictwo „W drodze".

Stanisławski, Tadeusz. 2001. „Ewolucja ryczałtowego sposobu opodatkowania przychodów osób duchownych". *Studia z Prawa Wyznaniowego* 2: 67–79.

Stanisz, Piotr. 2011. „Sytuacja prawna osób duchownych". W: Artur Mezglewski, Henryk Misztal, Piotr Stanisz. *Prawo wyznaniowe*, 289–313. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

Stanisz, Piotr. 2021. *Uwagi na temat konsekwencji ewentualnego wejścia w życie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 26 lipca 2021 r.; realizacja programu „Polski Ład") dla osób duchownych*, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12349409/katalog/12805426#12805426 [dostęp: 29.04.2022].

Szołno-Koguc, Jolanta. 2016. „Dylematy sprawiedliwości podatkowej – równość i powszechność opodatkowania a przywileje podatkowe". *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach* 294: 164–172.

Świto, Lucjan. 2010. „Podatki a etyka obywatelska: opodatkowanie osób duchownych w Polsce". *Forum Teologiczne* 11: 97–111.

Walencik, Dariusz. 2008. „Zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych. Wątpliwości interpretacyjne i postulaty *de lege ferenda*". *Annales Canonici* 4: 231–253.

Zieliński, Robert. 2013. „Taxation of clergymen revenues from pastoral services – an attempt of estimation". *Management and Business Administration. Central Europe* 3: 98–113. DOI 10.7206/mba.ce.2084-3356.74.