

Łukasz Bernaciński

***Obywatelski odpis podatkowy jako potencjalne źródło finansowania
kościół i innych związków wyznaniowych w Polsce. Perspektywa
prawnowyznaniowa***

Rozprawa doktorska przygotowana
w Katedrze Teorii i Filozofii Prawa
pod kierunkiem
ks. prof. dr. hab. Grzegorza Leszczyńskiego
w dyscyplinie nauki prawne

Łódź 2023

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	6
WSTĘP.....	12
ROZDZIAŁ I. UPRAWNIENIA MAJĄTKOWE WSPÓLNOT RELIGIJNYCH.....	19
1. Wprowadzenie.....	19
2. Podstawy prawne uprawnień majątkowych kościołów i innych związków wyznaniowych.....	21
2.1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej	21
2.2. Prawo międzynarodowe	24
2.3. Konkordat.....	28
2.4. Ustawy zwykłe	32
3. Osobowość prawna kościelnych jednostek organizacyjnych w prawie polskim.....	35
4. Źródła przychodów kościołów i innych związków wyznaniowych.....	38
4.1. Ofiarność wiernych	41
4.2. Dotacje i subwencje ze środków publicznych.....	42
4.3. Zwolnienia podatkowe i celne oraz preferencje w nabywaniu nieruchomości....	45
4.4. Inne wybrane źródła finansowania.....	46
5. Regulacje prawnofinansowe w prawie wewnętrznym Kościoła katolickiego	48
5.1. Podstawy prawne uprawnień majątkowych Kościoła katolickiego	48
5.2. Kanoniczne źródła finansowania Kościoła	51
6. Dobrowolność świadczenia na rzecz wspólnot religijnych.....	54
6.1. Prawo świadczenia na rzecz wspólnot religijnych.....	57
6.2. Obowiązek zaradzenia potrzebom Kościoła przez wiernych.....	58
7. Przyczyny zaangażowania państwa w finansowe wspieranie działalności kościołów i innych związków wyznaniowych.....	60
8. Podsumowanie	63
ROZDZIAŁ II. KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA WPROWADZENIA ASYGNATY PODATKOWEJ NA RZECZ KOŚCIOŁÓW I INNYCH ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH W POLSCE	67
1. Wprowadzenie.....	67
2. Równouprawnienie kościołów i innych związków wyznaniowych oraz bezstronność światopoglądowa władz publicznych.....	68
2.1. Zasada równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych.....	68
2.2. Zasada bezstronności światopoglądowej władz publicznych	72
2.3. Interpretacja zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych w kontekście innych norm konstytucyjnych	79
3. Autonomia i wzajemna niezależność wspólnot religijnych i państwa oraz ich współdziałanie dla dobra człowieka i dobra wspólnego	83
3.1. Zasada wzajemnego poszanowania niezależności i autonomii kościoła i państwa każdego w swoim zakresie	83

3.2.	Zasada współdziałania wspólnot religijnych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego	87
4.	Wymóg konsensualnego regulowania stosunków państwowo-kościelnych	91
4.1.	Układowy tryb regulacji stosunków państwa z Kościołem katolickim	96
4.2.	Układowy tryb regulacji stosunków państwa z mniejszościowymi związkami wyznaniowymi	102
4.3.	Konsensualna regulacja relacji finansowych państwa ze wspólnotami religijnymi	107
5.	Wolność sumienia i religii oraz prawo do milczenia i ochrona autonomii informacyjnej w kontekście finansowania wspólnot religijnych	111
5.1.	Wolność sumienia i religii.....	111
5.2.	Prawo do milczenia i ochrona autonomii informacyjnej	116
6.	Podsumowanie	122
ROZDZIAŁ III. PODSTAWOWE MODELE ASYGNATY PODATKOWEJ FUNKCJONUJĄCE W PAŃSTWACH EUROPEJSKICH.....		128
1.	Wprowadzenie.....	128
2.	Hiszpański model asygnaty podatkowej	129
2.1.	Zarys historycznej ewolucji relacji państwo-kościół w Hiszpanii oraz okoliczności powstania modelu asygnaty podatkowej.....	129
2.2.	Geneza modelu asygnaty podatkowej	134
2.3.	Planowana droga osiągnięcia stanu samofinansowania Kościoła katolickiego	136
2.4.	Szczegółowe rozwiązania hiszpańskiego modelu asygnaty podatkowej	140
2.5.	Kontrola transparentności finansowania wspólnot religijnych	145
2.6.	Ocena hiszpańskiego modelu asygnaty podatkowej	146
3.	<i>Otto per mille</i> – włoski model asygnaty podatkowej.....	153
3.1.	Społeczno-religijne i prawne uwarunkowania relacji państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi.....	153
3.2.	Okoliczności historyczne utworzenia włoskiego modelu asygnaty podatkowej.....	156
3.3.	Włączenie do systemu asygnaty podatkowej niekatolickich związków wyznaniowych.....	159
3.4.	Sposób podziału środków <i>otto per mille</i>	162
3.5.	Cele, na jakie wydatkować można środki pochodzące z <i>otto per mille</i>	165
3.6.	Obowiązek sprawozdawczy i kontrola wydatkowania środków.....	167
3.7.	Skutki ekonomiczne	169
3.8.	Ocena <i>otto per mille</i>	173
4.	Asygnata podatkowa w wariantcie węgierskim	181
4.1.	Społeczne i religijne okoliczności kształtowania się relacji państwo-kościół na Węgrzech.....	181
4.2.	Prawne uwarunkowania funkcjonowania węgierskiego wariantu asygnaty podatkowej	183
4.3.	Ewolucja systemu finansowania wspólnot religijnych na Węgrzech	190
4.4.	Restytucja upaństwowionych dóbr kościelnych	192
4.5.	Okoliczności wprowadzenia asygnaty podatkowej na rzecz wspólnot religijnych	195
4.6.	Wykształcenie nowego modelu asygnaty podatkowej na Węgrzech.....	196
4.7.	Ocena węgierskiego modelu asygnaty podatkowej	200

5. Podsumowanie	203
ROZDZIAŁ IV. KSZTAŁTOWANIE SIĘ POLSKIEGO SYSTEMU FINANSOWANIA KOŚCIOŁÓW I INNYCH ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH ZE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH	208
1. Wprowadzenie.....	208
2. Zarys wpływu zmian prawnych na zmiany stanu posiadania wspólnot religijnych na ziemiach polskich.....	209
2.1. System beneficjalny	209
2.2. Sekularyzacja mienia kościelnego	212
2.3. Okres II Rzeczypospolitej	213
2.4. Wpływ zmiany granic na stan posiadania wspólnot religijnych	216
2.5. Powojenne upaństwowienie kościelnych nieruchomości ziemskich	219
2.6. Uprawnienia majątkowe wspólnot religijnych w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej	224
2.7. Powojenny system opodatkowania kościołów i innych związków wyznaniowych 227	
3. System finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce	229
3.1. Finansowanie pozytywne	229
3.2. Finansowanie negatywne	249
3.3. Finansowanie pośrednie	252
4. Polski system finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych na tle europejskich doświadczeń prawnych i finansowych w relacjach państwo-kościół.....	257
5. Podsumowanie	268
ROZDZIAŁ V. ANALIZA KRYTYCZNA PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY O GWARANCJACH WOLNOŚCI SUMIENIA I WYZNANIA ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW Z 2013 ROKU.....	273
1. Wprowadzenie.....	273
2. Legislacyjne próby likwidacji Funduszu Kościelnego.....	274
3. Projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 r.....	279
3.1. Przebieg konsultacji społecznych projektu założeń projektu ustawy w zarysie	279
3.2. Obywatelski odpis podatkowy na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych.....	283
3.3. Zasady przekazywania środków z obywatelskiego odpisu podatkowego	289
3.4. Przeniesienie ciężaru finansowania składek na ubezpieczenia społeczne na osoby duchowne	292
3.5. Okres przejściowy	294
4. Wybrane uwagi i opinie zgłoszone w trakcie konsultacji publicznych	298
4.1. Uwagi o charakterze ogólnym.....	298
4.2. Uwagi o charakterze szczegółowym	304
4.2.1. Konstrukcja obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych	304
4.2.2. Okres przejściowy	307

5. Ocena projektu obywatelskiego odpisu podatkowego	308
6. Podsumowanie	314
ZAKOŃCZENIE	317
BIBLIOGRAFIA	325
SPIS TABEL	379

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

EKPC – Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284

k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.

Konkordat – Konkordat między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r., Dz. U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318

Konkordat – Konkordat między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r., Dz. U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318

Konkordat 1925 – Konkordat pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Rzymie dnia 10 lutego 1925 r., Dz. U. Nr 72, poz. 501

Konstytucja – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

L. 101 – Legge 8 marzo 1989, n. 101, GU n. 69 del 23.03.1989

L. 222 – Legge 20 maggio 1985, n. 222, GU n. 129 del 03.06.1985

L. 409 – Legge 5 ottobre 1993, n. 409, GU n. 239 del 11.10.1993

L. 516 – Legge 22 novembre 1988, n. 516, GU n. 283 del 02.12.1988

L. 517 – Legge 22 novembre 1988, n. 517, GU n. 283 del 02.12.1988

L. 520 – Legge 29 novembre 1995, n. 520, GU n. 286 del 22.12.1995

L. 638 – Legge 20 dicembre 1996, n. 638, GU n. 299 del 21.12.1996

r.s.p.w.k.s. – rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o stosunku Państwa do Wschodniego Kościoła Staroobrzędowego, nie posiadającego hierarchii duchownej, Dz. U. Nr 38, poz. 363 z późn. zm.

u.d.m.r. – ustawa z dnia 20 marca 1950 r. o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego, Dz. U. Nr 9, poz. 87 z późn. zm.

u.d.p.p.w. – ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz. U. z 2020 r. poz. 1057

u.f.p. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.

u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2020 r., poz. 1990 z późn. zm.

u.g.n. – ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2023 r. poz. 344.

u.g.w.s.w. – ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, Dz. U. z 2017 r. poz. 1153

u.o.z. – ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Dz. U. z 2021 r. poz. 710 z późn. zm.

u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2022 r., poz. 2647 z późn. zm.

u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.

u.s.p.g.w.ż. – ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do gmin wyznaniowych żydowskich w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1798

u.s.p.k.a.d.s. – ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1889

u.s.p.k.ch.b. – ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 169

u.s.p.k.e.-a. – ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 43

u.s.p.k.e.-m. – ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1712

u.s.p.k.e.-r. – ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 483

u.s.p.k.k. – ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2019 r. poz. 1347 z późn. zm.

u.s.p.k.k.m. – ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 44

u.s.p.k.p. – ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1599

u.s.p.k.s.m. – ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 14

u.s.p.k.z. – ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r., poz. 13

u.s.p.k.z.r. – ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Karaimskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 30, poz. 241 z późn. zm.

u.s.p.m.z.r. – ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 30, poz. 240 z późn. zm.

u.s.p.p.a.k.p. – ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego, Dz. U. z 2014 r. poz. 1726

u.s.u.s. – ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1009 z późn. zm.

u.ś.o.z. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. z 2022 r., poz. 2561 z późn. zm.

u.u.s.d. – ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o ubezpieczeniu społecznym duchownych, Dz. U. Nr 29, poz. 156 z późn. zm.

u.z.p.d. – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 z późn. zm.

u.z.p.z.p. – ustawa z dnia 14 marca 2014 r. o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1672

ustawa CCVI/2011 – 2011. évi CCVI. törvény a lelkiismereti és vallásszabadság jogáról, valamint az egyházak, vallásfelekezetek és vallási közösségek jogállásáról

ustawa CXXIV/1997 – 1997. évi CXXIV. törvény az egyházak hitéleti és közcélú tevékenységének anyagi feltételeiről

ustawa CXXVI/1996 – 1996. évi CXXVI. törvény a személyi jövedelemadó meghatározott részének az adózó rendelkezése szerinti felhasználásáról

ustawa XXXII/1991 – 1991. évi XXXII. törvény a volt egyházi ingatlanok tulajdoni helyzetének rendezéséről

Inne

BOE – „Boletín Oficial del Estado”

C.I.C. – *Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus* (25.01.1983), AAS 75 (1983)

C.I.C. 1917 – *Codex Iuris Canonici. Pii X Pontificis Maximi iussu digestus, Benedicti Papae XV auctoritate promulgatus, praefatione, fontium annotatione et indice analytico-alphabetico ab E. Petro Card. Gaspari auctus*, Romae 1918

Dignitatis humanae – Sobór Watykański II, *Deklaracja o wolności religijnej „Dignitatis humanae”* [w:] *Sobór Watykański II. Konstytucje. Dekrety. Deklaracje*, red. M. Przybył, Poznań 2012

Gaudium et spes – Sobór Watykański II, *Konstytucja duszpasterska o Kościele w świecie współczesnym „Gaudium et spes”* [w:] *Sobór Watykański II. Konstytucje. Dekrety. Deklaracje*, red. M. Przybył, Poznań 2012

GU – „Gazzetta Ufficiale”

Odpowiedź MSWiA z 17.03.2021 r. – odpowiedź Departamentu Bezpieczeństwa MSWiA z dnia 17 marca 2021 r. na wniosek o informację publiczną, znak DBI-WODO-0667-2-80/2021

Odpowiedź MSWiA z 4.07.2023 r. – odpowiedź Departamentu Bezpieczeństwa MSWiA z dnia 4 lipca 2023 r. na wniosek o informację publiczną, znak DBI-WODO.06770.3.109.2023

Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji – Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 22 sierpnia 2013 r.

Pismo Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do Ministra Administracji i Cyfryzacji – Pismo Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 sierpnia 2013 r., znak 991100/0220-146/2013/EŁ

Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego – Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego z dnia 27 sierpnia 2013 r.

Projekt z 25 lipca 2013 r. – projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 r.

Spain 2020 International Religious Freedom Report – United States Department of State, *2020 Report on International Religious Freedom: Spain*

Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską – Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską do projektu ustawy z dnia... o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z dnia 12 sierpnia 2013 r.

Wiadomość e-mail ekonoma prowincji św. Franciszka z Asyżu Zakonu Braci Mniejszych Franciszkanów w Poznaniu do Sekretariatu Departamentu Prawnego Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji – wiadomość e-mail ekonoma prowincji św. Franciszka z Asyżu Zakonu Braci Mniejszych Franciszkanów w Poznaniu do Sekretariatu Departamentu Prawnego Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 sierpnia 2013 r.

Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji publicznych – Syntetyczne zestawienie uwag i opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw, zwanego dalej „projektem”, zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych

Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych – Syntetyczne zestawienie uwag i opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw, zwanego dalej „projektem”, zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych

WSTĘP

Kościół i inne związki wyznaniowe cieszą się wrodzonym prawem do posiadania dóbr doczesnych. Są im one niezbędnie konieczne do wypełniania ich posłannictwa zarówno w sferze *stricte* religijnej, jak i dobroczynnej. Rola państwa, dostrzegającego to prawo wypływające z wolności sumienia i religii realizowanej w sposób kolektywny, polega na uznaniu i zagwarantowaniu możliwości nabywania, administrowania i alienowania dóbr materialnych przez wspólnoty religijne.

W średniowiecznej Europie wykształcił się system beneficjalny, oparty na wyodrębnionych masach majątkowych, z których pożytki czerpał uprawniony podmiot. Celem tego systemu było zapewnienie Kościołowi środków potrzebnych do sprawowania kultu, ewangelizacji, dzieł miłosierdzia czy utrzymania duchowieństwa. Niestety obserwowany od XVIII w. proces sekularyzacji majątków kościelnych doprowadził do zaangażowania się państwa w częściowe utrzymanie Kościoła poprzez system świadczeń zamiennych. Tego typu działania zaobserwować można także na ziemiach polskich, a ich zwieńczeniem było upaństwowienie kościelnych nieruchomości ziemskich w latach pięćdziesiątych XX w. W zamian za znacjonalizowane grunty utworzono Fundusz Kościelny, którego idea, wysokość i funkcjonowanie stanowi kość niezgody po dziś dzień.

Wraz z zachodzącymi na przestrzeni lat przemianami demokratycznymi w państwach europejskich dostrzeżono, że zaangażowanie środków publicznych w finansowanie kultu religijnego, utrzymanie duchowieństwa czy rozszerzanie określonego światopoglądu jest problematyczne z perspektywy demokratycznego państwa świeckiego cechującego się pluralizmem poglądów w społeczeństwie. Należało zatem poszukiwać nowych form spełnienia przez państwo historycznych zobowiązań, które będą bardziej przystające w demokracji liberalnej. Obecnie uznaje się, że najbardziej dostosowanym do realiów prawnych i społecznych państw demokratycznych sposobem finansowania wspólnot religijnych przez państwo jest asygnata podatkowa. Jej fundamentalną zaletą pozostaje oddanie podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych decyzji o przekazaniu określonej przez państwo części podatku na rzecz wybranego kościoła lub innego związku konfesyjnego. Instrument ten nie generuje dodatkowych obciążeń fiskalnych i zapewnia poszanowanie wolności sumienia i religii podatników.

W Polsce już od wczesnych lat dziewięćdziesiątych XX w. obecna jest w debacie publicznej idea likwidacji Funduszu Kościelnego. Coraz większe zainteresowanie

rozwiązaniami prawnymi obecnymi w państwach zachodniej Europy otworzyło ten dyskurs na zastąpienie Funduszu asygnatą podatkową. Konferencja Episkopatu Polski już w 2008 roku postulowała wprowadzenie wyżej opisanej reformy, a w 2013 roku powstał nawet projekt ustawy¹ urealnijający ten kierunek zmian. Fakt, że nigdy nie wszedł on w życie oraz że nie był wolny od wad (również w fundamentalnych dla reformy założeniach) prowadzi do wniosku o konieczności podjęcia szerszych badań nad wprowadzeniem do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych asygnaty podatkowej na rzecz wspólnot religijnych.

Literatura przedmiotu dotycząca funkcjonowania asygnaty podatkowej w państwach europejskich i wypływających stąd wniosków dla ewentualnej polskiej reformy nie jest zbyt obszerna². Co naturalne znacznie powszechniej doktryna bada doświadczenia finansowania wspólnot religijnych za pośrednictwem asygnaty podatkowej w poszczególnych państwach³. Dzięki coraz liczniejszym opracowaniom dotyczącym genezy i funkcjonowania Funduszu Kościelnego⁴, a także okresowo podejmowanym debatom podczas konferencji naukowych

¹ Projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.05.2023 r.).

² Po części na to zapotrzebowanie odpowiadają Ł. Bernaciński, *Perspektywy wprowadzenia modelu asygnaty podatkowej do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych*, Warszawa 2021; P. Stanisz, *Perspektywy zmiany systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2009, t. 12.

³ Wśród opracowań wydanych w języku polskim por. L. Czerwiński, *Finansowanie instytucji kościelnych w Hiszpanii* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000; G. Feliciani, *Finansowanie instytucji kościelnych i utrzymanie duchowieństwa. Doświadczenia włoskie* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000. H. Misztal., P. Stanisz, *Włoski model finansowania związków wyznaniowych* [w:] *Pro bono Reipublicae. Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, red. P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński, Warszawa 2009; P. Ryguła, *Finansowanie Kościoła katolickiego w Hiszpanii: obowiązujący stan prawny* [w:] *Kwestie majątkowe w prawie wyznaniowym*, red. M. Bielecki, Lublin 2018; Idem, *Finansowanie Kościoła katolickiego w monarchii hiszpańskiej (hiszpańska droga do samofinansowania się Kościoła katolickiego)* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013; B. Schanda, *Finansowanie Kościołów na Węgrzech* [w:] *Ecclesia et Status. Księga jubileuszowa z okazji 40-lecia pracy naukowej profesora Józefa Krukowskiego*, red. A. Dębiński, K. Orzeszyna, M. Sitarz, Lublin 2004; B. Schanda, *System finansowania Kościoła na Węgrzech* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000; P. Stanisz, M. Ordon, *Finansowanie związków wyznaniowych w Republice Włoskiej: zarządzanie środkami z asygnaty podatkowej (otto per mille) przedmiotem krytyki Trybunału Obrachunkowego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2019, t. 22.

⁴ Por. Ł. Bernaciński, *Assessment of the transparency of the functioning of the Church Fund in Poland in terms of granting it*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 2, t. 34; Ł. Bernaciński, J. Wojtasik, *Beneficjenci dotacji udzielanych z Funduszu Kościelnego w latach 2016–2018*, „Gubernaculum et administratio”, 2019, t. 19, nr 1; Ł. Bernaciński, *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w XXI w.*, „Łódzkie Studia Teologiczne” 2019, t. 28, nr 3; P. Borecki, *Dylematy likwidacji Funduszu Kościelnego i komisji regulacyjnych*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 4; Idem, *Likwidacja Funduszu Kościelnego i komisji regulacyjnych – analiza krytyczna*, „Przegląd Religioznawczy” 2012, nr 1 (243); K. Cisowska-Mleczek, *Fundusz kościelny na tle innych funduszy sektora finansów publicznych* [w:] *Studia prawnicze. Rozprawy i materiały*, red. M. Nowak, Kraków 2005; A.

poświęconych formom finansowania kościołów⁵, zarówno świeccy jak i kościelni decydenci dostrzegają coraz wyraźniej potrzebę zastąpienia Funduszu z komunistycznym rodowodem, nowoczesną formą finansowania wspólnot religijnych.

Brakuje natomiast opracowań monograficznych, które w kompleksowy sposób analizowałyby dotychczas wykształcone modele asygnaty podatkowej; badałyby wymogi, jakie tego rodzaju instrumentowi stawia polska Konstytucja⁶ oraz ewentualne umiejscowienie nowego rozwiązania w systemie finansowania wspólnot religijnych w Polsce⁷ – a zatem w centrum rozważań umiejscowiłyby postulowaną od dawna, lecz wciąż nierealizowaną, reformę systemu, mającą na celu demokratyzację transferów finansowych z budżetu państwa na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych. Ponad wszelką wątpliwość próbę podjęcia kompleksowej analizy tej materii należy uznać za użyteczną.

W tytule niniejszej dysertacji posłużono się nazwą „obywatelski odpis podatkowy” dla odróżnienia polskiego rozwiązania od zagranicznych modeli asygnaty podatkowej. Przyjęło się bowiem mówić w Polsce o odpisie podatkowym na rzecz Organizacji Pożytku Publicznego i

Czohara, *Podstawy prawne zadań Funduszu Kościelnego w III RP [w:] Pro bono Reipublicae. Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, red. P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński, Warszawa 2009; P. Kaleta, *Problemy prawne likwidacji Funduszu Kościelnego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15; D. Walencik, *Nieruchomości Kościoła katolickiego w Polsce w latach 1918–2012. Regulacje prawne – nacjonalizacja – rewindykacja*, Katowice 2013; Idem, *Rewindykacja nieruchomości Kościoła katolickiego w postępowaniu przed komisją majątkową*, Lublin 2008; Idem, *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1951–2016 [w:] Kwestie majątkowe w prawie wyznaniowym*, red. M. Bielecki, Lublin 2018; M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejście przez państwo „dóbr martwej ręki” (W pięćdziesiątą rocznicę)*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 12; M. Zawisła, *Fundusz Kościelny w latach 1950–1989*, Lublin 2021; Idem, *Instrumentalne wykorzystywanie środków Funduszu Kościelnego [w:] Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013; Idem, *Prawne i finansowe aspekty działalności Funduszu Kościelnego w latach 1989–2009 [w:] Prawo wyznaniowe w Polsce (1989–2009). Analizy – dyskusje – postulaty*, red. D. Walencik, Katowice–Bielsko-Biała 2009; Idem, *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1950–1989*, „Studia z Prawa Wyznaniowego”, 2009, t. 12.

5 Por. „Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie”, Sandomierz 13-14 września 1999 r., publikacja pokonferencyjna: *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000; „Fundusz Kościelny - za i przeciw”, Warszawa 10 grudnia 2004 r. Materiały z konferencji zostały wydane drukiem: *Fundusz Kościelny – za i przeciw. Relacja z konferencji w dniu 10 grudnia 2004 roku*, Warszawa 2005; „Pozyskiwanie środków na działalność instytucji kościelnych”, Lublin 10 czerwca 2008 r.; „Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych”, Konstancin-Jeziorna 18-19 maja 2011 r. Materiały z sympozjum odnaleźć można w: *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013; „Finansowanie związków wyznaniowych w Polsce i w krajach niemieckojęzycznych – stan aktualny oraz perspektywy zmian”, Kamień Śląski, 24-25 kwietnia 2012 r., publikacja pokonferencyjna: *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce*, red. D. Walencik, M. Worbs, Opole 2012; „Źródła finansowania Kościoła w Polsce”, Lublin 25 kwietnia 2013 r.; „Kwestie majątkowe w prawie wyznaniowym”, Dwikozy k/Sandomierza, 15–16 września 2016 r. Materiały z sympozjum odnaleźć można w: *Kwestie majątkowe w prawie wyznaniowym*, red. M. Bielecki, Lublin 2018; „Finansowanie Kościołów. Rozwiązania polskie na tle europejskim”, Warszawa 7 września 2023 r.

6 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

7 Za fundamentalną monografię opisującą polski system finansowania instytucji wyznaniowych z budżetu państwa uznać należy: T. Stanisławski, *Finansowanie instytucji wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce*, Lublin 2011.

analogicznie o wprowadzeniu odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych. Nazwę tę należy jednak uznać za komunikacyjnie nieprecyzyjną, bowiem odpis podatkowy *sensu stricto* to kwota zmniejszająca zobowiązanie podatkowe ustalona przez organ podatkowy albo przez podatnika. W wypadku obywatelskiego odpisu podatkowego zobowiązanie podatkowe z perspektywy podatnika się nie zmniejsza, zmniejszają się jedynie wpływy do budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ to Skarb Państwa rezygnuje z części podatku, którą przekazuje zgodnie z wolą podatnika. Skoro jednak przyjęło się mówić o odpisie podatkowym, to dla podkreślenia zalet tej instytucji w postaci dowartościowania dobrowolności świadczenia, poszanowania wolności sumienia i religii wszystkich obywateli czy budowania społeczeństwa obywatelskiego warto przyjąć nazwę własną „obywatelski odpis podatkowy”. W pracy autor używa także sformułowania konstytucyjnego „kościóły i inne związki wyznaniowe” oraz zamiennie: „związki wyznaniowe”, „związki konfesyjne”, „wspólnoty religijne” – nie wyróżniając żadnego pod względem semantycznym. Za szerszy uważa autor termin „instytucje wyznaniowe”, bowiem obejmuje on także kościelne podmioty III sektora realizujące cele kultu religijnego. W tytule również zawęży się perspektywę badawczą do sfery prawnowyznaniowej, przez co należy rozumieć skoncentrowanie się w niniejszej dysertacji na aspektach prawnych z pominięciem w szczególności zagadnień *stricte* finansowych czy socjologicznych. Tematyka wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego zbadana zostanie z perspektywy gałęzi prawa określającej na terenie państwa rzeczywisty zakres realizacji wolności sumienia i religii w wymiarze indywidualnym i zbiorowym – w szczególności w świetle konstytucyjnych zasad prawa wyznaniowego i komparatystyki prawniczej.

W niniejszym opracowaniu przyjęto zasadniczo dwie tezy badawcze. Po pierwsze demokratyczne państwo realizujące model skoordynowanej separacji powinno wycofać się z finansowania religijnych aktywności związków konfesyjnych i utrzymania ich duchowieństwa, ponieważ integralnym elementem wolności sumienia i religii jest dobrowolność w zakresie przekazywania świadczeń finansowych na rzecz instytucji wyznaniowych. Nie oznacza to jednak, że państwo nie może przyjąć roli biernego pośrednika w przekazywaniu środków wspólnotom religijnym zgodnie z wyraźną wolą obywateli. W związku z tym drugą stawianą tezą jest stwierdzenie, że zastąpienie kontrowersyjnego Funduszu Kościelnego obywatelskim odpisem podatkowym to rozwiązanie co do zasady akceptowalne konstytucyjnie, a także pożądany sposób zakończenia historycznego sporu o upaństwowienie i niezwrócenie kościelnych nieruchomości ziemskich oraz o funkcjonowanie Funduszu Kościelnego niezgodnie z ustawą.

Podstawową metodą badawczą wykorzystywaną w pracy będzie metoda formalno-dogmatyczna, dzięki której odkryte oraz omówione zostaną desygnaty pojęć i terminów zawartych w aktach normatywnych. Analiza aktów normatywnych różnej rangi – od konstytucji i umów międzynarodowych, poprzez akty o mocy ustawy i te o charakterze wykonawczym aż po dokumenty prawa wewnętrznie obowiązującego, w tym akty prawa kościelnego – przeprowadzona zostanie z uwzględnieniem orzecznictwa polskich, zagranicznych i międzynarodowych sądów i trybunałów. W pracy przeanalizowane zostaną także projekty ustaw, które nigdy nie weszły w życie wraz z najważniejszym – projektem ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 roku, któremu poświęcony zostanie osobny rozdział dysertacji. Doniosłe znaczenie będzie miało wykorzystanie metody komparatystycznej, która umożliwi porównanie konstrukcji prawnej różnych modeli asygnaty podatkowej funkcjonujących w odmiennych systemach prawnych. Pomocniczo zastosowana zostanie metoda historycznoprawna, która stanie się użyteczna dla analizy ewolucji przepisów dotyczących finansowania wspólnot religijnych na przestrzeni lat.

Opracowanie składa się z pięciu rozdziałów, które rozpoczynają się wstępem, a kończą podsumowaniem najważniejszych treści. Pierwszy rozdział ma charakter wprowadzający w zagadnienia finansowych relacji państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi jako integralnego elementu realizacji wolności sumienia i religii w ujęciu indywidualnym i wspólnotowym. Po przedstawieniu podstaw prawnych uprawnień majątkowych wspólnot religijnych w Konstytucji, aktach prawa międzynarodowego i ustawach poruszona zostanie kwestia osobowości cywilnoprawnej kościelnych jednostek organizacyjnych jako warunku uczestniczenia w obrocie prawnym. Następnie ukazane zostaną źródła finansowania kościołów i innych związków konfesyjnych w Rzeczypospolitej Polskiej. W rozdziale tym przedstawione zostaną także regulacje prawnofinansowe w prawie wewnętrznym największej wspólnoty religijnej w Polsce – Kościoła katolickiego. Na koniec przeprowadzone zostaną rozważania o dobrowolności świadczenia na związki wyznaniowe w prawie powszechnie obowiązującym i w prawie kanonicznym, a także dotyczące przyczyn leżących u podstaw finansowego zaangażowania państwa we wspieranie związków konfesyjnych.

Rozdział drugi ma na celu zbadanie wymogów, jakie Konstytucja stawia wprowadzeniu do polskiego porządku prawnego asygnaty podatkowej. W tej części opracowania analizie zostanie poddany przede wszystkim art. 25 Konstytucji w całości oraz art. 53 ust. 1-2 i 7. Naturalnie teoretyczne rozważania ograniczono celem analizy, a więc szczególnie uwypuklone zostaną treści o charakterze prawnofinansowym. Analiza dyrektyw wynikających z

poszczególnych zasad ustanowionych w art. 25 i 53 Konstytucji ma na celu przede wszystkim osadzenie asygnaty podatkowej w konkretnym modelu relacji państwo-kościół, wraz z praktyką jego realizacji.

Po ustaleniu fundamentalnych wymogów, jakie stawia przed konstrukcją obywatelskiego odpisu podatkowego i procesem jego wprowadzenia polska Konstytucja, badaniu poddane zostaną trzy podstawowe modele asygnaty podatkowej funkcjonujące w Hiszpanii, we Włoszech i na Węgrzech. W rozdziale trzecim omówienie każdego modelu zostanie rozpoczęte od uwarunkowań społeczno-religijnych oraz prawnych ram relacji państwowo-kościelnych w danym państwie. Następnie z różnym natężeniem akcenty rozkładać się będą pomiędzy ewolucję systemu finansowania związków wyznaniowych i jego aktualny kształt, proces sekularyzacji i jego konsekwencje oraz konstrukcję prawną asygnaty. Uwzględnione zostaną także takie elementy jak kontrola wydatkowania środków pochodzących z asygnaty podatkowej przez beneficjentów czy skutki finansowe wykorzystania tego instrumentu. Omówienie każdego modelu zostanie zakończone oceną jego konstrukcji i funkcjonowania.

Rozdział czwarty poświęcono ewolucji polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych. Początkowo omówiony zostanie wpływ zmian prawnych na zmiany stanu majątkowego wspólnot religijnych na ziemiach polskich. Następnie przedstawiony będzie aktualny system finansowania związków konfesyjnych ze środków publicznych ze szczególnym uwzględnieniem finansowania pozytywnego, a przede wszystkim działalności Funduszu Kościelnego w jego historycznym oraz aktualnym wymiarze. Powyższe informacje posłużą z jednej strony ukazaniu historycznych zobowiązań państwa względem związków wyznaniowych, z drugiej zaś pozwolą umiejscowić polski system finansowania wspólnot religijnych na tle europejskich doświadczeń prawnych i finansowych w relacjach państwowo-kościelnych.

Przedmiotem ostatniego rozdziału jest analiza krytyczna projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 roku, który miał na celu zastąpienie Funduszu Kościelnego obywatelskim odpisem podatkowym. Rozdział ten rozpoczyna się od przeglądu inicjatyw legislacyjnych w III Rzeczypospolitej Polskiej, które zmierzały do likwidacji Funduszu. Następnie omówiony zostanie przebieg procesu konsultacji społecznych projektu oraz jego treść. Część uwag zgłaszanych w trakcie konsultacji zostanie wyłączona do osobnego punktu. Szerszej prezentacji podlegać będą jedynie wybrane uwagi i opinie do projektu zgłoszone w trakcie uzgodnień międzyresortowych i konsultacji publicznych. Kryterium wyboru to wpływ na konstrukcję

obywatelskiego odpisu podatkowego lub użyteczność dla ewentualnych przyszłych prac zmierzających do wprowadzenia tego instrumentu w życie. Pominięte zostaną przede wszystkim uwagi o charakterze redakcyjnym, technicznym, bez istotnego wpływu na kształt materii projektowanej instytucji oraz te związane głównie z okolicznościami prac nad projektem, w szczególności z tymi dotyczącymi objęcia wówczas Polski procedurą nadmiernego deficytu. Rozdział kończy ocena konstrukcji obywatelskiego odpisu podatkowego w zaprojektowanej w 2013 roku wersji.

Uwzględniono stan prawny, orzecznictwo i literaturę na dzień 1 maja 2023 roku.

ROZDZIAŁ I. UPRAWNIENIA MAJĄTKOWE WSPÓLNOT RELIGIJNYCH

1. Wprowadzenie

Z perspektywy jednostki celem i sensem istnienia kościołów i innych związków wyznaniowych jest zabezpieczenie realizacji szeroko rozumianych potrzeb duchowych człowieka. Gwarancją efektywnego wypełniania tych zadań przez wskazane podmioty jest zapewnienie im choćby minimalnej bazy majątkowej. Poświadczony w prawie powszechnie obowiązującym uprawnienie kościołów i innych związków wyznaniowych do posiadania dóbr materialnych stanowi gwarancję możliwości sprawowania kultu, pełnienia misji *ad intra* i *ad extra* oraz zapewnia utrzymanie duchowieństwa. Trudno wyobrazić sobie stabilność i pewność sprawowania kultu bez prawa własności gruntów czy budynków do tego celu przeznaczonych. Podobnie działalność oświatowo-wychowawcza, charytatywno-opiekuńcza czy naukowo-dydaktyczna nie mogłaby mieć miejsca bez prawa własności rzeczy ruchomych lub nieruchomości. Oznacza to, że przyznanie uprawnień majątkowych wspólnotom religijnym nie jest przywilejem przyznawanym dla nich samych i ich duchowieństwa, lecz znajduje swe źródło i cel w realizacji wolności religijnej człowieka, zakotwiczonej w godności osoby ludzkiej.

Kościół powinien cieszyć się pełną wolnością, która jest potrzebna, by mógł on skutecznie troszczyć się o zbawienie dusz¹. W nauczaniu Soboru Watykańskiego II wskazuje się również, że wszędzie tam, gdzie zasada wolności religijnej jest respektowana, Kościół cieszy się stabilną sytuacją prawną i faktyczną oraz niezależnością potrzebną do wypełniania jego misji². Kościół i państwo są od siebie niezależne i autonomiczne, jednak powinny współdziałać we właściwych sobie zakresach dla dobra człowieka³. Realizując swą misję, Kościół posługuje się rzeczami doczesnymi w takim stopniu, jaki jest konieczny do właściwego wypełniania jego posłannictwa⁴. Ponadto jest powołany do „szerzenia pokory i wyrzeczenia

¹ Por. D. Walencik, *Dobrowolna ofiarność wiernych. Podstawy prawne i rozwiązania faktyczne* [w:] *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce*, red. D. Walencik, M. Worbs, Opole 2012, s. 93.

² Sobór Watykański II, *Deklaracja o wolności religijnej „Dignitatis humanae”* [w:] *Sobór Watykański II. Konstytucje. Dekrety. Deklaracje*, red. M. Przybył, Poznań 2012 (dalej: *Dignitatis humanae*), pkt 13, s. 410–421.

³ Por. szerz. J. Szulist, *Recepcja Konstytucji Duszpasterskiej o Kościele w świecie współczesnym w encyklikach społecznych bł. Jana Pawła II*, „*Studia Gdańskie*” 2012, t. 30, s. 104–107.

⁴ Sobór Watykański II, *Konstytucja duszpasterska o Kościele w świecie współczesnym „Gaudium et spes”* [w:] *Sobór...* (dalej: *Gaudium et spes*), pkt 76, s. 526–606.

również swoim przykładem” na drodze ubóstwa i wśród prześladowań, jednak i w tej misji Kościół „potrzebuje ludzkich zasobów”⁵. Dokumenty soborowe podkreślają również, że coraz więcej osób domaga się, „żeby ludzie cieszyli się i posługiwali w działaniu swym własnym osądem i odpowiedzialną wolnością – nie przymuszani, lecz powodowani świadomością obowiązku”⁶.

Realizacja przez wspólnoty religijne celów wynikających z ich posłannictwa jest istotna przede wszystkim dla obywateli, którzy jednocześnie są wiernymi, ponieważ pozwala im zaspokajać swoje potrzeby duchowe. W tym kontekście uprawnione jest twierdzenie, że posiadanie przez związki konfesyjne prawa własności zakotwiczone jest w prawie do wolności sumienia i wyznania w ujęciu instytucjonalnym czy kolektywnym⁷. Przyznanie związkom wyznaniowym uprawnienia do posiadania dóbr doczesnych (*bona temporalia*) jest także konieczne do realizacji zasady rozdziału kościoła i państwa, autonomii i niezależności każdego z nich, ale także ich współdziałania dla dobra wspólnego. Posiadanie przez wspólnoty religijne własnych zasobów materialnych pozwala im na uniezależnienie się od państwa nie tylko materialnie, ale także politycznie czy ideologicznie, a z drugiej strony sytuuje je jako partnera dla państwa we współdziałaniu dla dobra człowieka i dobra wspólnego czy wypełnianiu funkcji publicznych. W tym sensie niezależność materialna kościoła od państwa jest podstawą przyjaznego ich rozdziału.

Z powyższych względów rozpocząć należy od analizy aktualnego stanu prawnego dotyczącego uprawnień majątkowych wspólnot religijnych w Polsce, warunków uczestniczenia tych podmiotów w krajowym obrocie prawnym oraz źródeł finansowania ich działalności (także w porządku prawa kanonicznego). W kontekście tematu niniejszej dysertacji zbadać wypada także, czy przyznane instytucjom wyznaniowym uprawnienia majątkowe znajdują swe odbicie w jakiejś formie przymusu łożenia przez jednostki na ich funkcjonowanie, czy może zachowują one swobodę w tej dziedzinie. Wreszcie przedstawić trzeba przyczyny finansowego zaangażowania państwa we wspieranie instytucji wyznaniowych.

⁵ Sobór Watykański II, *Konstytucja dogmatyczna o Kościele „Lumen gentium”* [w:] *Sobór...*, pkt 8, s. 104–163.

⁶ *Dignitatis humanae*, pkt 1.

⁷ W. Osiatyński, *Prawa człowieka i ich granice*, Kraków 2011, s. 182.

2. Podstawy prawne uprawnień majątkowych kościołów i innych związków wyznaniowych

Na przykładzie Kościoła katolickiego można wskazać, że ustawodawca kościelny zabezpieczył prawo własności Kościoła na wypadek braku współpracy w tym zakresie ze strony władzy świeckiej, wywodząc je z prawa naturalnego i przyrodzonej godności człowieka⁸. Nie zmienia to jednak faktu, że uznanie uprawnień majątkowych wspólnot konfesyjnych przez państwo jest potrzebne ze względu na brak automatycznego obowiązywania norm wewnętrznych związków wyznaniowych w prawie świeckim, nie mówiąc już o niskiej skuteczności norm nieobwarowanych sankcją za ich naruszenie lub niewielką możliwością wyegzekwowania ich przestrzegania⁹. Poniżej prezentuję syntetyczny przegląd podstaw prawnych bezpośrednio albo pośrednio wskazujących na uprawnienia majątkowe wspólnot religijnych.

2.1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

Polski ustrojodawca w art. 64 § 1 i 2 Konstytucji¹⁰ gwarantuje każdemu prawo do własności i innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, a także zapewnia ich ochronę w sposób równy dla wszystkich. Artykuł 64 Konstytucji nie obejmuje własności Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, którą to własność chronią inne przepisy konstytucyjne (odpowiednio art. 218 i 165 ust. 1)¹¹. W zakresie podmiotowym art. 64 mieszczą się również instytucje wyznaniowe, stąd ich uprawnienia majątkowe znajdują swoją legitymizację na poziomie konstytucyjnym w omawianym przepisie¹². Warto przy tym odnotować, że Trybunał Konstytucyjny definiuje prawo własności jako gwarantowaną konstytucyjnie wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Dysponowanie zaś mieniem obejmuje w szczególności zbywanie go (w całości lub w części) w drodze dokonywania przez

⁸ Kan. 1254 *Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus* (25.01.1983), AAS 75 (1983) (dalej: C.I.C.), pars II, s. 1–317; tekst polski w: *Kodeks Prawa Kanonicznego*, przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu, Poznań 1984.

⁹ R. Sobański, *Baza finansowa Kościołów w perspektywie zintegrowanej Europy*, „Prawo Kanoniczne” 1996, t. 39, z. 3–4, s. 17.

¹⁰ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. (dalej: Konstytucja). O gwarancjach ochrony własności w prawie międzynarodowym – por. szerz. L. Garlicki, S. Jarosz-Żukowska, *Komentarz do art. 64 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. II, Warszawa 2016, s. 570–572.

¹¹ M. Florczak-Wątor, *Art. 64. Prawo do własności, innych praw majątkowych, prawo dziedziczenia [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 215; L. Garlicki, S. Jarosz-Żukowska, op. cit., s. 605–606.

¹² B. Rakoczy, *Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Polsce. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 320.

uprawnionego czynności *inter vivos* i *mortis causa*¹³. Uprawnienie do rozporządzania oznacza również możliwość swobodnego zachowania własności określonej rzeczy przez jej właściciela, dopóki jest to zgodne z jego wolą¹⁴.

Pośrednio uprawnienie kościołów i innych związków wyznaniowych do posiadania mienia można wywodzić z wolności sumienia i religii (art. 53 ust. 1 Konstytucji), co zostało już zasygnalizowane we wstępie. Ustrojodawca w art. 53 ust. 2 polskiej ustawy zasadniczej wskazał, że wolność religii obejmuje wolność wyznawania lub przyjmowania religii według własnego wyboru oraz uzewnętrzniania indywidualnie lub z innymi, publicznie lub prywatnie, swojej religii przez uprawianie kultu, modlitwę, uczestniczenie w obrzędach, praktykowanie i nauczanie. Wolność religii obejmuje także posiadanie świątyń i innych miejsc kultu w zależności od potrzeb ludzi wierzących oraz prawo osób do korzystania z pomocy religijnej tam, gdzie się znajdują. W przepisie tym *expressis verbis* wskazano na prawo do posiadania świątyń i innych miejsc kultu, lecz nie ulega wątpliwości, że praktyczna realizacja wolności uprawiania kultu, modlitwy, uczestniczenia w obrzędach, praktykowania i nauczania religii oraz korzystania z pomocy religijnej wymaga posiadania bazy majątkowej przez związki wyznaniowe obejmującej mienie ruchome i nieruchome, w tym także inne niż „świątynie i inne miejsca kultu”. Marcin Olszówka wskazuje, że cytowane sformułowanie konstytucyjne należy rozumieć „bardzo szeroko”, bowiem „świątynią jest każde miejsce przeznaczone do oddawania czci Bogu (*sacrum*), np. kościół, cerkiew, synagoga, meczet, gurudwara, zbór itd.” Natomiast pod pojęciem innych miejsc kultu należy rozumieć na przykład „cmentarze, grobowce, mauzolea, pagody, stupy, przydrożne kapliczki, obeliski itp.”¹⁵ Autor ten podkreśla także, że właścicielami świątyń i innych miejsc kultu mogą być zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne – takie jak kościoły i inne związki wyznaniowe, wyznaniowe osoby prawne (jednostki organizacyjne związków religijnych, które na gruncie prawa powszechnie obowiązującego uzyskały osobowość prawną) czy inne podmioty prawa¹⁶. Nie ulega wątpliwości, że prawo posiadania świątyń i innych miejsc kultu obejmuje także prawo ich wznoszenia w ilości

¹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5, pkt III.5.

¹⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 217, pkt III.5.

¹⁵ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53 [w:] Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 1267. Por. także J. Krukowski, *Polskie prawo wyznaniowe*, wyd. 4, Warszawa 2007, s. 65; H. Misztal, *Konstytucyjne gwarancje wolności sumienia i religii [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisław, Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011, s. 71.

¹⁶ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53...*, s. 1267.

odpowiadającej potrzebom osób wierzących, a nie swobodnemu uznaniu władz państwowych¹⁷.

Należy także wskazać, że art. 25 ust. 3 Konstytucji statuuje zasady ustrojowe autonomii i wzajemnej niezależności kościoła i państwa – każdego w swoim zakresie oraz ich współdziałania dla dobra człowieka i dobra wspólnego. W doktrynie wyróżnia się trzy obszary spraw własnych kościołów i związków wyznaniowych. Są to działalność religijna *sensu stricto*, sprawy organizacyjno-samorządowe, majątkowe i finansowe oraz wykonywanie funkcji religijnych *sensu largo*¹⁸. Z art. 25 ust. 3 Konstytucji wyprowadza się pośrednio uprawnienie kościołów i innych związków konfesyjnych do posiadania własnego majątku i zarządzania nim, w zakresie, w jakim posiadanie dóbr materialnych przez wspólnoty konfesyjne jest konieczne do urzeczywistnienia zasad w tej jednostce redakcyjnej określonych. Uznanie przez państwo, że związkom wyznaniowym przysługują uprawnienia majątkowe w prawie powszechnie obowiązującym jest niezbędne dla realizacji przedmiotowych zasad w praktyce¹⁹.

Kościół i inne związki wyznaniowe oraz państwo są autonomiczne i wzajemnie niezależne – każdy w swoim zakresie jednak, aby niezależność była rzeczywista, związki konfesyjne muszą dysponować własną bazą majątkową, która zapewni im samofinansowanie. Potrzebę tę dostrzegał chociażby były premier i prezydent Republiki Czeskiej Václav Klaus, który opowiadał się za stworzeniem podstaw ekonomicznych funkcjonowania wspólnot religijnych w swoim kraju. Wskazywał on, że kościoły i inne związki konfesyjne potrzebują do skutecznej działalności majątku, ponieważ – jeżeli mają być niezawisłe duchowo – muszą być niezależne finansowo. Jest to warunek rzeczywistego rozdziału wspólnot religijnych od państwa, do czego dążą obie strony. Jednakże strona państwowa nie może wycofać się ze współfinansowania obiektów kościelnych stanowiących narodowe dobra kultury i pamiątki historyczne. Powinno się także utrzymać współfinansowanie kościelnej działalności społecznie użytecznej²⁰. Należy zgodzić się, że zarówno stronie kościelnej, jak i państwowej powinno zależeć na rozdziale w przyjazny sposób, z zachowaniem współpracy (także finansowej) dla

¹⁷ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 65.

¹⁸ P. Tuleja, *Art. 25. Zasada równouprawnienia, autonomii kościołów i innych związków wyznaniowych oraz bezstronności państwa* [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, op.cit., s. 102; M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25* [w:] *Konstytucja RP...*, s. 671; H. Misztal, *Konstytucyjne...*, s. 83. Zagadnienie to zostanie szerzej przedstawione w rozdziale II niniejszej pracy.

¹⁹ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 204.

²⁰ P.A. Leszczyński, *Finansowanie Kościołów chrześcijańskich na ziemiach czeskich w XX w. wraz z zagadnieniem restytucji majątkowej po 1989 r.* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013, s. 112–113.

dobra człowieka i dobra wspólnego. Trzeba jednocześnie zauważyć, że nie da się urzeczywistnić nauki Soboru Watykańskiego II o autonomii i niezależności Kościoła i państwa²¹ bez odrzucenia przez kościoły i inne związki wyznaniowe pokusy zabezpieczenia materialnego swego bytu i podejmowanych aktywności przez najpewniejszy pod względem wypłacalności podmiot, jakim jest państwo²². Wydaje się zatem, że zastosowane w Czechach rozwiązanie polegające na połączeniu restytucji naturalnej i rekompensaty finansowej wraz z wycofaniem się państwa z finansowania uposażeń osób duchownych i pracowników administracji kościelnej zmierza do realizacji wyżej przedstawionej idei²³.

Również fakt, że ustawodawca opodatkowuje dochody osób duchownych oraz umożliwi kościołom i innym związkom wyznaniowym skorzystanie z preferencji i ulg podatkowych, czy otrzymywanie dotacji lub subwencji ze środków publicznych, świadczy o uznaniu prawa do posiadania majątku i zarządzania nim przez jednostki organizacyjne wspólnot religijnych. Zdaniem M. Olszówki na uprawnienia majątkowo-finansowe związków religijnych, jak na przykład ulgi podatkowe, dotacje, subwencje i inne instrumenty o charakterze finansowym (podatkowym) należy spojrzeć przez pryzmat konstytucyjnej powinności współdziałania kościoła i państwa. Ustanowienie tego rodzaju uprawnień należy do wyłącznej kompetencji ustawodawcy, lecz mogą one mieć niebagatelny wpływ stymulujący albo deprymujący na aktywność religijną *sensu largo*²⁴.

2.2. Prawo międzynarodowe

Umowy międzynarodowe o zasięgu uniwersalnym czy regionalnym zawierają przepisy, z których wyinterpretować można podstawy uprawnień majątkowych kościołów i innych związków wyznaniowych. Akty prawa międzynarodowego nie wskazują *expressis verbis* na uprawnienia majątkowe wspólnot religijnych, lecz na wolność sumienia i wyznania jednostek oraz jej przejawy czy elementy składowe, z których pośrednio można wywodzić uprawnienia

²¹ *Gaudium et spes*, pkt 42 i 76.

²² *Gaudium et spes*, pkt 76 (fragment): „Rzeczy bowiem doczesne i te, które w obecnym stanie człowieka przewyższają ten świat, łączą się ściśle ze sobą, a nawet sam Kościół posługuje się rzeczami doczesnymi w stopniu, w jakim wymaga ich właściwe mu posłannictwo. Nie pokłada jednak swoich nadziei w przywilejach ofiarowanych mu przez władzę państwową; co więcej, wyrzeknie się korzystania z pewnych praw legalnie nabytych, skoro się okaże, że korzystanie z nich podważa szczerłość jego świadectwa, albo że nowe warunki życia domagają się innego układu stosunków”.

²³ Por. szerz. Ł. Bernaciński, *Perspektywy wprowadzenia modelu asygnaty podatkowej do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych*, Warszawa 2021, s. 99–102.

²⁴ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 672.

związków konfesyjnych do posiadania dóbr doczesnych, jako konieczne dla zapewnienia realizacji wolności sumienia i wyznania.

W nieobszernym katalogu międzynarodowych aktów prawnych nie sposób pominąć Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka (niezależnie od jej niewiążącego charakteru)²⁵. Z art. 18 odczytywanego łącznie z preambułą tegoż dokumentu wynika, że z przyrodzonej godności osoby ludzkiej wypływa między innymi prawo każdej osoby do wolności myśli, sumienia i religii. Prawo to obejmuje wolność zmiany swej religii lub przekonań, jak również wolność manifestowania swej religii lub przekonań, indywidualnie lub wspólnie z innymi, publicznie lub prywatnie, poprzez nauczanie, praktyki religijne, sprawowanie kultu i rytuałów.

Podobną regulację odnaleźć można w Międzynarodowym Pakcie Praw Obywatelskich i Politycznych²⁶, który z przyrodzonej godności osoby ludzkiej wywodzi prawo każdego do wolności myśli, sumienia i wyznania. Prawo to obejmuje wolność posiadania lub przyjmowania wyznania lub przekonań według własnego wyboru oraz do uzewnętrzniania indywidualnie czy wspólnie z innymi, publicznie lub prywatnie, swej religii lub przekonań przez uprawianie kultu, uczestniczenie w obrzędach, praktykowanie i nauczanie (art. 18 ust. 1). Komitet Praw Człowieka w Komentarzu Ogólnym nr 22 (punkt 4) zauważył, że wolność manifestowania religii wyrażać się może między innymi w wolności budowania miejsc modlitwy, tworzenia seminariów lub szkół religijnych czy przygotowywaniu i rozpowszechnianiu tekstów bądź publikacji religijnych²⁷. Szczegółowo zdefiniowano prawo do wolności myśli, sumienia, religii lub przekonań w Deklaracji Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie eliminacji wszelkich form nietolerancji i dyskryminacji opartych na religii lub przekonaniach przyjętej przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych 25 listopada 1981 r.²⁸ W art. 6 tego dokumentu stwierdza się, że prawo do wolności myśli,

²⁵ Powszechna Deklaracja Praw Człowieka została przyjęta 10 grudnia 1948 r. w Paryżu podczas III sesji Zgromadzenia Ogólnego Organizacji Narodów Zjednoczonych. Tekst polski: Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/onz/1948.html> (dostęp: 20.03.2021 r.). Warto zauważyć, że wcześniej w tym samym roku uchwalono Amerykańską Deklarację Praw i Obowiązków Człowieka, która w art. 3 stanowiła, że każdy ma prawo do swobodnego wyznawania wiary religijnej oraz do jej manifestowania i praktykowania zarówno publicznie, jak i prywatnie. Tekst w języku angielskim: American Declaration of the Rights and Duties of Man, O.A.S. Res. XXX, adopted by the Ninth International Conference of American States (1948), reprinted in Basic Documents Pertaining to Human Rights in the Inter-American System, OEA/Ser.L.V/II.82 doc.6 rev.1 at 17 (1992), <http://hrlibrary.umn.edu/oasinstr/zoas2dec.htm> (dostęp: 20.03.2021 r.).

²⁶ Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r., Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167.

²⁷ General Comment 22: The right to freedom of thought, conscience and religion (Article 18), <https://www.equalrightstrust.org/ertdocumentbank/general%20comment%2022.pdf> (dostęp: 27.03.2021 r.).

²⁸ Deklaracja w sprawie eliminacji wszelkich form nietolerancji i dyskryminacji opartych na religii lub przekonaniach, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/onz/1981.html> (dostęp: 29.11.2021 r.).

sumienia, religii lub przekonań obejmuje szerokie spektrum wolności realizowanych w oparciu o posiadany majątek ruchomy i nieruchomy, a w szczególności wolność ustanawiania i utrzymywania placówek służących gromadzeniu się wiernych i modlitwie czy ubiegania się i uzyskiwania dobrowolnych wkładów finansowych od jednostek i instytucji²⁹. Oznacza to uznanie prawa związków religijnych do posiadania miejsc kultu i zarządzania nimi, możliwość zaś ubiegania się u osób fizycznych i instytucji o donacje na swoją działalność stanowi praktyczne potwierdzenie tego prawa³⁰. Treść przedmiotowej deklaracji należy odczytywać z zastrzeżeniem, że nie ma ona charakteru prawnego, lecz jest jedynie dokumentem o znaczeniu politycznym i moralnym³¹.

Europejska Konwencja Praw Człowieka³² w art. 9 ust. 1 stanowi, że każdy ma prawo do wolności myśli, sumienia i wyznania; prawo to obejmuje wolność zmiany wyznania lub przekonań oraz wolność uzewnętrzniania indywidualnie lub wspólnie z innymi, publicznie lub prywatnie, swego wyznania lub przekonań przez uprawianie kultu, nauczanie, praktykowanie i czynności rytualne³³. Jak zauważa Krzysztof Warchałowski, w świetle art. 9 EKPC kościoły i inne związki wyznaniowe mają prawo do posiadania własności oraz do prowadzenia działalności zarobkowej, co gwarantuje możliwość realizacji prawa do wolności religijnej, w

²⁹ Art. 6 Deklaracji: „Zgodnie z artykułem 1 niniejszej Deklaracji i stosownie do postanowień Artykułu 1 ustęp 3, prawo do wolności myśli, sumienia, religii lub przekonań będzie obejmowało, między innymi, następujące wolności:

- a) Modlitwy i zgromadzania się dla potrzeb religii lub przekonań, jak też ustanawiania i utrzymywania placówek temu celowi służących;
- b) Ustanawiania i utrzymywania stosownych instytucji charytatywnych lub humanitarnych;
- c) Produkcji, nabywania i wykorzystywania, w stosownym zakresie, koniecznych artykułów i materiałów związanych z rytuałem albo obyczajami danej religii lub przekonań;
- d) Pisania, wydawania i rozpowszechniania odpowiednich publikacji w tych dziedzinach;
- e) Nauczania religii lub przekonań w odpowiednich dla tego celu placówkach;
- f) Ubiegania się o i uzyskiwania dobrowolnych wkładów finansowych bądź innych od jednostek i instytucji;
- g) Szkolenia, wskazywania, doboru lub wyznaczania drogą sukcesji odpowiednich przewodników, stosownie do wymagań i standardów jakiegokolwiek religii lub przekonań;
- h) Przestrzegania dni odpoczynku oraz obchodzenia świąt i ceremonii zgodnie z przepisami czyjejs religii lub przekonań;
- i) Ustanawiania i utrzymywania kontaktów z jednostkami i wspólnotami w dziedzinie religii lub przekonań na poziomie krajowym i międzynarodowym”.

³⁰ S. Dubiel, *Uprawnienia majątkowe Kościoła katolickiego w Polsce w świetle Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 roku, Konkordatu z 1993 roku i ustaw synodalnych*, Lublin 2007, s. 24.

³¹ W. Sobczak, *Art. 18. Wolność myśli, sumienia i religii* [w:] *Międzynarodowy pakt praw obywatelskich (osobistych) i politycznych. Komentarz*, red. R. Wieruszewski, Warszawa 2012, s. 451.

³² Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 (dalej: EKPC).

³³ Sformułowanie to powtarza art. 10 ust. 1 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 303 z 2007 r., s. 1.

tym także uprawiania kultu³⁴. Istotną kwestią, na którą zwraca uwagę Europejski Trybunał Praw Człowieka (dalej: ETPC) jest posiadanie przez związek konfesyjny osobowości prawnej. Bez osobowości prawnej nie może on korzystać z tak ważnych praw związanych ze statusem osoby prawnej jak między innymi prawo do bycia właścicielem albo wynajmowania mienia, posiadania kont bankowych, zatrudniania pracowników oraz zapewnienia ochrony sądowej wspólnoty, jej członków oraz majątku. Zdaniem Trybunału prawa te są niezbędne do wykonywania prawa do uzewnętrzniania religii³⁵. Z art. 9 EKPC nie wynika określony model dotyczący finansowania działalności kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych, jednak dopuszczając możliwość takiego finansowania, należy przyjąć kryteria obiektywne i niedyskryminujące związków konfesyjnych. Z art. 9 nie wypływa także gwarancja dla związków religijnych lub ich wyznawców w zakresie nadania im statusu podatkowego innego niż posiadają pozostali podatnicy, a w szczególności całkowitego zwolnienia z podatków³⁶.

Wymienić należy także Dokument Spotkania Kopenhaskiego Konferencji w sprawie Ludzkiego Wymiaru Konferencji Bezpieczeństwa i Współpracy w Europie³⁷ z 1990 roku. W dokumencie tym państwa uczestniczące potwierdzają w punkcie 9.4., że każdy będzie miał prawo do wolności myśli, sumienia i wyznania. Prawo to obejmuje wolność zmiany swego wyznania lub przekonań oraz wolność uzewnętrzniania indywidualnie lub wspólnie z innymi, publicznie lub prywatnie, swego wyznania lub przekonań poprzez modlitwę, nauczanie, praktykowanie i odprawianie obrzędów. Korzystanie z tych praw może podlegać tylko takim ograniczeniom, które są określone prawem i są zgodne z normami międzynarodowymi³⁸. Sformułowanie tego punktu jest zbliżone do sformułowania art. 53 ust. 1–2 Konstytucji.

³⁴ K. Warchałowski, *Wolność uzewnętrzniania religii i przekonań religijnych w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2002, nr 1–2, s. 196, 211.

³⁵ M.A. Nowicki, *Wolność myśli sumienia i wyznania (art. 9 Konwencji)* [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VII, Warszawa 2017, s. 729. Por. także przykładowo: Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 1 października 2009 r. w sprawie *Kimlyla i inni przeciwko Rosji*, nr skargi 76836/01 i 32782/03, § 54 i 85; Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 26 kwietnia 2016 r. w sprawie *İzzettin Doğan i inni przeciwko Turcji*, nr skargi 62649/10, § 130.

³⁶ M.A. Nowicki, op. cit., s. 732–733.

³⁷ Od 1 stycznia 1995 r. Organizacja Bezpieczeństwa i Współpracy w Europie.

³⁸ Dokument Spotkania Kopenhaskiego Konferencji w sprawie Ludzkiego Wymiaru KBWE, <https://bisnetus.wordpress.com/2016/07/31/dokument-spotkania-kopenhaskiego-konferencji-w-sprawie-ludzkiego-wymiaru-kbwe/> (dostęp: 27.03.2021 r.). Tekst w języku angielskim: Document of the Copenhagen Meeting of the Conference on the Human Dimension of the CSCE, <https://www.osce.org/files/f/documents/9/c/14304.pdf> (dostęp: 27.03.2021 r.).

W kategorii umów multilateralnych gwarantujących wolność sumienia i wyznania warto odnotować jeszcze dwie obowiązujące regionalnie. Pierwszą pozostaje Amerykańska Konwencja Praw Człowieka (Pakt z San José) z 22 listopada 1969 r.³⁹, która stanowi w art. 12 ust. 1, że każdy ma prawo do wolności sumienia i religii. Prawo to obejmuje wolność posiadania lub zmiany swej religii lub przekonań oraz wolność praktykowania lub upowszechniania swej religii lub przekonań, indywidualnie lub wspólnie z innymi, publicznie lub prywatnie. Drugą zaś jest Afrykańska Karta Praw Człowieka i Ludów z 27 czerwca 1981 r.⁴⁰, która w art. 8 stanowi, że gwarantuje się wolność sumienia, wyznania oraz wolnego praktykowania religii. Nikt nie może, z zastrzeżeniem prawa i porządku publicznego, być poddany środkom ograniczającym korzystanie z tych wolności. Zastrzeżenie poczynione w zdaniu drugim jest charakterystyczne dla tego dokumentu i w różnej formie jest obecne przy gwarantowaniu szeregu praw i wolności⁴¹.

2.3. Konkordat

Istotnym dla uprawnień majątkowych Kościoła katolickiego w Polsce jest akt prawa międzynarodowego o charakterze bilateralnym – Konkordat⁴². Choć dotyczy on pozycji prawnej Kościoła katolickiego w Polsce oraz zawiera gwarancje realizacji wolności sumienia i religii członków tego Kościoła, to dzięki wyrażonej w art. 25 ust. 1 Konstytucji zasadzie równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych, postanowienia Konkordatu nie są bez znaczenia dla innych związków konfesyjnych o uregulowanej sytuacji prawnej⁴³.

³⁹ Amerykańska Konwencja Praw Człowieka przyjęta w San José 22 listopada 1969 r. (weszła w życie 18 lipca 1978 r.), <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1969a-c1.html> (dostęp: 20.03.2021 r.). Tekst w języku angielskim: American Convention on Human Rights, <http://hrlibrary.umn.edu/oasinstr/zoas3con.htm> (dostęp: 20.03.2021 r.).

⁴⁰ Afrykańska Karta Praw Człowieka i Ludów uchwalona na konferencji Organizacji Jedności Afrykańskiej w Nairobi 26 czerwca 1981 r. (obowiązuje od 21 października 1986 r.), https://bs.sejm.gov.pl/F?func=find-b&request=000000235&find_code=SYS&local_base=TEK01 (dostęp: 20.03.2021 r.). Tekst w języku angielskim: African Charter on Human and Peoples' Rights, <https://www.achpr.org/legalinstruments/detail?id=49> (dostęp: 20.03.2021 r.).

⁴¹ Por. np. art. 6, 9, 10 i inne. Marek Wasiński wskazuje, że w istocie klauzule limitacyjne zgodności z prawem (*clawback clauses*) wzmacniają zakres ochrony przyznanej jednostce – por. M.J. Wasiński, *Afrykańska Karta Praw Człowieka i Ludów. Studium podstawy normatywnej regionalnego systemu ochrony praw człowieka*, Łódź 2017, s. 90–91 i 117–122.

⁴² Konkordat między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r., Dz. U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318 (dalej: Konkordat).

⁴³ P. Stanisław, *Źródła prawa wyznaniowego Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., s. 52.

Artykuł 23 Konkordatu wyraźnie potwierdza uprawnienie kościelnych osób prawnych do nabywania, posiadania, użytkowania i zbywania mienia nieruchomości i ruchomego oraz nabywania i zbywania praw majątkowych – zgodnie z przepisami prawa polskiego. Przepis ten stanowi generalne uznanie przez państwo uprawnień majątkowych Kościoła katolickiego. W zakresie podmiotowym uznanie to obejmuje wszystkie kościelne osoby prawne, które posiadają cywilnoprawną osobowość prawną. Przepis konkordatowy stanowi potwierdzenie w akcie wyższego rzędu uprzednio uchwalonej normy art. 52 ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego⁴⁴.

O uznaniu praw majątkowych Kościoła świadczy także art. 22 ust. 2 Konkordatu, zgodnie z którym „[p]rzyjmując za punkt wyjścia w sprawach finansowych instytucji i dóbr kościelnych⁴⁵ oraz duchowieństwa obowiązujące ustawodawstwo polskie i przepisy kościelne Układające się Strony stworzą specjalną komisję, która zajmie się koniecznymi zmianami. Nowa regulacja uwzględni potrzeby Kościoła, biorąc pod uwagę jego misję oraz dotychczasową praktykę życia kościelnego w Polsce”. Władzom państwowym wskazana zostanie instytucja kościelna lub instytucje kościelne kompetentne w sprawach wymienionych w ustępie 2 (art. 22 ust. 3 Konkordatu).

Jak wskazano wcześniej, z zasady autonomii i wzajemnej niezależności kościoła i państwa, każdego w swoim zakresie, oraz zasady współdziałania kościoła i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego można pośrednio wywodzić uprawnienie wspólnot religijnych do posiadania majątku i zarządzania nim. W Konkordacie odnaleźć można potwierdzenie i uszczegółowienie tych norm konstytucyjnych. Artykuł 1 Konkordatu stanowi potwierdzenie umawiających się stron, że „Państwo i Kościół Katolicki są – każde w swej dziedzinie – niezależne i autonomiczne”. Obie strony zobowiązały się także do „pełnego poszanowania tej zasady we wzajemnych stosunkach i we współdziałaniu dla rozwoju człowieka i dobra wspólnego”. Ponadto, „[p]rzestrzegając prawa do wolności religijnej, Państwo zapewnia Kościołowi Katolickiemu, bez względu na obrządek, swobodne i publiczne pełnienie jego misji, łącznie z wykonywaniem jurysdykcji oraz zarządzaniem i administrowaniem jego sprawami na podstawie prawa kanonicznego” (art. 5 Konkordatu).

⁴⁴ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2019 r. poz. 1347 z późn. zm. (dalej: u.s.p.k.k.).

⁴⁵ Dobra kościelne definiuje się jako ogół dóbr materialnych i niematerialnych, którymi Kościół posługuje się w realizacji swej misji. Por. S. Dubiel, P. Kaleta, *Dobra kościelne* [w:] *Leksykon prawa kanonicznego*, red. M. Sitarz, Lublin 2019, s. 559–562.

Konkordat zawiera także szereg przepisów, z których pośrednio można wywodzić, że dla wypełnienia misji Kościoła skierowanej przede wszystkim na zewnątrz, konieczne jest uznanie uprawnień majątkowych tej wspólnoty religijnej. Przykładowymi przepisami, które gwarantują możliwość prowadzenia działań misyjnych w określonej sferze są art. 20⁴⁶ i art. 22 ust. 1⁴⁷ Konkordatu. Ten pierwszy stanowi, że „Kościół Katolicki ma prawo swobodnego drukowania, wydawania i rozpowszechniania wszelkich publikacji związanych z jego posłannictwem”, jak również „ma prawo do posiadania i używania własnych środków społecznego przekazu, a także do emitowania programów w publicznej radiofonii i telewizji, na zasadach określonych w prawie polskim”. Artykuł 22 ust. 1 Konkordatu przesądza o tym, że „[d]ziałalność służąca celom humanitarnym, charytatywno-opiekuńczym, naukowym i oświatowo-wychowawczym, podejmowana przez kościelne osoby prawne, jest zrównana pod względem prawnym z działalnością służącą analogicznym celom i prowadzoną przez instytucje państwowe”. Ponadto zgodnie z art. 24⁴⁸ *in principio* „Kościół ma prawo do budowy, rozbudowy i konserwacji obiektów sakralnych i kościelnych oraz cmentarzy – zgodnie z prawem polskim”. Natomiast art. 26 Konkordatu jasno wskazuje, że kościelne osoby prawne mogą zakładać fundacje, do których stosuje się prawo polskie⁴⁹.

⁴⁶ Por. art. 46–51 u.s.p.k.k.; art. 25–26 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, Dz. U. z 2017 r. poz. 1153 (dalej: u.g.w.s.w.); art. 25 ust. 1–2 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1889 (dalej: u.s.p.k.a.d.s.); art. 29 ust. 3 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 169 (dalej: u.s.p.k.ch.b.); art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r., poz. 13 (dalej: u.s.p.k.z.).

⁴⁷ Por. art. 38–40 u.s.p.k.k.; art. 19 ust. 2 pkt 12 i 15 oraz art. 21a i 24 u.g.w.s.w.; art. 25 ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 43 (dalej: u.s.p.k.e.-a.); art. 10 Ustawy z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 483 (dalej: u.s.p.k.e.-r.); art. 20–22 u.s.p.k.a.d.s.; art. 22 ust. 1 i 3, art. 23–24 u.s.p.k.ch.b.; art. 22 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1712 (dalej: u.s.p.k.e.-m.); art. 18 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do gmin wyznaniowych żydowskich w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1798 (dalej: u.s.p.g.w.ż.); art. 17 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 44 (dalej: u.s.p.k.k.m.); art. 18 ustawy z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 14 (dalej: u.s.p.k.s.m.); art. 21 u.s.p.k.z.

⁴⁸ Por. art. 41, 43 i 45 ust. 1 i 2 u.s.p.k.k.; art. 19 ust. 2 pkt 6 i art. 19a u.g.w.s.w.; art. 40 ustawy z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 30, poz. 240 z późn. zm. (dalej: u.s.p.m.z.r.); art. 33 i 35 ust. 1–2 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego, Dz. U. z 2014 r. poz. 1726 (dalej: u.s.p.p.a.k.p.); art. 28 u.s.p.k.e.-a.; art. 8 ust. 3 u.s.p.k.e.-r.; art. 23 ust. 1 u.s.p.k.a.d.s.; art. 25 i 28 u.s.p.k.ch.b.; art. 25 u.s.p.k.e.-m.; art. 19 ust. 1 i art. 22 ustawy z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1599 (dalej: u.s.p.k.p.); art. 18 ust. 1–2 u.s.p.k.k.m.; art. 19 ust. 1 i 2 u.s.p.k.s.m.; art. 22 ust. 1–2 u.s.p.k.z.

⁴⁹ Por. art. 58 u.s.p.k.k.; art. 43 u.s.p.p.a.k.p.; art. 31 u.s.p.k.a.d.s.; art. 36 u.s.p.k.ch.b.; art. 32 u.s.p.k.e.-m.; art. 30 u.s.p.k.p.; art. 22 ust. 2 u.s.p.g.w.ż.; art. 27 u.s.p.k.k.m.; art. 29 u.s.p.k.s.m.; art. 32 u.s.p.k.z.

Także z przepisów, które gwarantują Kościołowi katolickiemu prawo zakładania i prowadzenia placówek oświatowych i wychowawczych czy szkół wyższych (art. 14–15 Konkordatu⁵⁰) można *implicite* odczytywać prawo do posiadania i zarządzania dobrami doczesnymi⁵¹. Artykuł 14 ust. 1 Konkordatu stanowi, że „Kościół Katolicki ma prawo zakładać i prowadzić placówki oświatowe i wychowawcze, w tym przedszkola oraz szkoły wszystkich rodzajów, zgodnie z przepisami prawa kanonicznego i na zasadach określonych przez odpowiednie ustawy”. Kolejny artykuł w ust. 1 stwierdza, że „Rzeczpospolita Polska gwarantuje Kościołowi Katolickiemu prawo do swobodnego zakładania i prowadzenia szkół wyższych, w tym uniwersytetów, odrębnych wydziałów i wyższych seminariów duchownych oraz instytutów naukowo-badawczych”. Ponadto, końcowe ustępy tych artykułów jasno wskazują na dotowanie tego rodzaju placówek przez państwo lub organy samorządu terytorialnego, co nie mogłoby się skutecznie dokonywać, gdyby Kościołowi katolickiemu i jego jednostkom organizacyjnym prawa własności odmawiano. Art. 14 ust. 4 Konkordatu potwierdza, że „[s]zkoły i placówki wymienione w ustępie 1 będą dotowane przez państwo lub organy samorządu terytorialnego w przypadkach i na zasadach określonych przez odpowiednie ustawy. Natomiast art. 15 ust. 3 Konkordatu stanowi o tym, że „Papieska Akademia Teologiczna w Krakowie i Katolicki Uniwersytet Lubelski są dotowane przez Państwo. Państwo rozważy udzielanie pomocy finansowej odrębnym wydziałom wymienionym w ustępie 1”.

Wreszcie należy wskazać na przepisy, które wprost wskazują na udzielanie dotacji ze środków publicznych albo na preferencje w zakresie pozyskiwania środków finansowych przez jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego⁵². Artykuł 21 ust. 1 Konkordatu stanowi, że „[o]dpowiednie instytucje kościelne mają prawo prowadzenia, każda zgodnie ze swą naturą, działalności o charakterze misyjnym, charytatywnym i opiekuńczym. W tym celu mogą one

⁵⁰ Por. art. 20, 23 ust. 1, 3a i 5 u.s.p.k.k.; art. 21 i 22 ust. 1 i 4 u.g.w.s.w.; art. 33 u.s.p.m.z.r.; art. 16 i 19 ust. 1 i 3 u.s.p.p.a.k.p.; art. 16 ust. 1 i art. 19 ust. 1 u.s.p.k.e.-a.; art. 13 ust. 1, art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 u.s.p.k.a.d.s.; art. 30 u.s.p.k.a.d.s.; art. 13 ust. 1, art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1 u.s.p.k.ch.b.; art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 u.s.p.k.e.-m.; art. 11 ust. 1, art. 12 ust. 1, art. 13 ust. 1 u.s.p.k.p.; art. 13 u.s.p.g.w.ż.; art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.s.p.k.k.m.; art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.s.p.k.s.m.; art. 14 ust. 1, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1 u.s.p.k.z.

⁵¹ O państwowym finansowaniu kościelnych uczelni – por. szerz. M. Duda, *Zasady finansowania uczelni kościelnych z budżetu państwa*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15, s. 29–52.

⁵² Por. art. 43 ust. 3 i 57 u.s.p.k.k.; art. 19 ust. 2 pkt 8 u.g.w.s.w.; art. 22 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o stosunku Państwa do Wschodniego Kościoła Staroobrzędowego, nie posiadającego hierarchii duchownej, Dz. U. Nr 38, poz. 363 z późn. zm. (dalej: r.s.p.w.k.s.); art. 30 ustawy z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Karaimskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 30, poz. 241 z późn. zm. (dalej: u.s.p.k.z.r.); art. 38 u.s.p.m.z.r.; art. 42 u.s.p.p.a.k.p.; art. 36 u.s.p.k.e.-a.; art. 21 u.s.p.k.e.-r.; art. 35 u.s.p.k.ch.b.; art. 31 u.s.p.k.e.-m.; art. 29 u.s.p.k.p.; art. 27 u.s.p.g.w.ż.; art. 26 u.s.p.k.k.m.; art. 28 u.s.p.k.s.m.; art. 31 u.s.p.k.z.

tworzyć struktury organizacyjne i urządzić publiczne zbiórki”. Kolejny ustęp wyjaśnia, iż „[p]rzepisy prawa polskiego o zbiorcach publicznych nie mają zastosowania do zbierania ofiar na cele religijne, kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, naukową, oświatową i wychowawczą oraz utrzymanie duchownych i członków zakonów, jeżeli odbywają się w obrębie terenów kościelnych, kaplic oraz w miejscach i okolicznościach zwyczajowo przyjętych w danej okolicy i w sposób tradycyjnie ustalony”. Natomiast art. 22 ust. 4 Konkordatu stanowi zapewnienie strony państwowej, że „Rzeczpospolita Polska w miarę możliwości udziela wsparcia materialnego w celu konserwacji i remontowania zabytkowych obiektów sakralnych i budynków towarzyszących, a także dzieł sztuki stanowiących dziedzictwo kultury”⁵³.

2.4. Ustawy zwykłe

W poprzednim podrozdziale, prezentując przepisy konkordatowe, wskazano te przepisy ustawowe, z których pośrednio można wnioskować o przyznaniu kościołom i innym związkom wyznaniowym uprawnień majątkowych. W związku z tym poniżej wymienione zostaną jedynie przepisy, które *expressis verbis* przewidują takie uprawnienia.

W każdej z indywidualnych ustaw wyznaniowych pomieszczono przepis stanowiący uznanie uprawnień majątkowych wspólnot religijnych. We wszystkich ustawach wyznaniowych regulujących stosunek państwa z poszczególnymi związkami konfesyjnymi podpisanych po II Wojnie Światowej znajdują się bliźniacze przepisy⁵⁴. Jediną obserwowaną między nimi różnicą jest określenie podmiotów uprawnień majątkowych – czasem jest to kościół jako całość oraz jego osoby prawne, a innym razem jedynie kościelne osoby prawne. We wszystkich ustawach wyznaniowych, które swymi korzeniami sięgają czasów II Rzeczypospolitej i tworzone były w zgodzie z obowiązującym wówczas prawodawstwem,

⁵³ Szereg przepisów ustawowych wprowadza obowiązek współdziałania instytucji państwowych, samorządowych i kościelnych „w ochronie, konserwacji, udostępnianiu i upowszechnianiu zabytków architektury kościelnej i sztuki sakralnej oraz ich dokumentacji, muzeów, archiwów i bibliotek będących własnością kościelną, a także dzieł kultury i sztuki o motywach religijnych, stanowiących ważną część dziedzictwa kultury polskiej”. Obowiązek ten należy rozumieć szeroko, w tym jako współfinansowanie działań – por. B. Rakoczy, *Ustawa...*, s. 316–317; art. 17 u.g.w.s.w; art. 51 u.s.p.k.k.; art. 38 u.s.p.p.a.k.p.; art. 15 u.s.p.k.e.-r.; art. 26 u.s.p.k.a.d.s.; art. 31 u.s.p.k.ch.b.; art. 27 u.s.p.k.e.-m.; art. 25 u.s.p.k.p.; art. 21 u.s.p.g.w.ż.; art. 22 u.s.p.k.k.m.; art. 24 u.s.p.k.s.m.; art. 27 u.s.p.k.z.

⁵⁴ O okolicznościach i uwarunkowaniach prawnych, które wpłynęły na kształt tych przepisów – por. A. Januchowski, *Uprawnienia majątkowe związków wyznaniowych*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2006, t. 9, s. 198–203.

można odnaleźć przepisy o podobnej funkcji, lecz zasadniczą różnicą między nimi jest to, iż nadają one wymienionym podmiotom także osobowość prawną, a nie li tylko przyznają uprawnienia majątkowe.

W art. 2 r.s.p.w.k.s. wskazuje się, że „Kościół ten jest osobą prawną i może w granicach obowiązujących ustaw nabywać, zbywać, obciążać i swobodnie zarządzać swym majątkiem ruchomym i nieruchomym”. Nieco szerszą formułę zastosowano w art. 28 ust. 1 u.s.p.k.z.r., który to przepis stanowi: „Karaimski Związek Religijny w Rzeczypospolitej Polskiej jest osobą prawną i może w granicach powszechnie obowiązujących przepisów państwowych nabywać, zbywać, obciążać, zarządzać i rozporządzać swoim majątkiem ruchomym i nieruchomym dla swych celów wyznaniowych i dobroczynnych”. W ostatniej z indywidualnych ustaw wyznaniowych okresu międzywojnia uznano osobowość prawną i przyznano uprawnienia majątkowe zarówno związkowi religijnemu jako całości, jak również jego poszczególnym gminom wyznaniowym. Artykuł 35 u.s.p.m.z.r. potwierdza, że „Muzułmański Związek Religijny w Rzeczypospolitej Polskiej, jako całość, oraz jego poszczególne gminy wyznaniowe są osobami prawnymi i mogą w granicach obowiązujących przepisów prawnych posiadać, obciążać, zbywać i nabywać majątek ruchomy i nieruchomy, zarządzać nim i rozporządzać dla swych celów wyznaniowych i dobroczynnych”.

Ponadto wyżej wymienione akty prawne zawierają przepisy, które wprost uprawniają wspólnoty religijne do korzystania z bezpośrednich dotacji państwowych na ich potrzeby. I tak art. 22 u.s.p.w.k.s. stanowi: „Wschodni Kościół Staroobrzędowy (nie posiadający hierarchii duchownej) korzysta z zasiłków materialnych, udzielanych przez Rząd, na cele związane z potrzebami tego Kościoła”; art. 30 u.s.p.k.z.r.: „Karaimski Związek Religijny w Rzeczypospolitej Polskiej otrzymuje na swoje potrzeby z kredytów, objętych budżetem państwowym, dotacje i zasiłki, przyznawane przez Ministra Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego”; art. 38 u.s.p.m.z.r. zaś: „Muzułmański Związek Religijny otrzymuje na swoje potrzeby dotacje, ustalone corocznie w budżecie państwowym. Dotacje te obejmują wydatki osobowe oraz rzeczowe i są przyznawane przez Ministra Wyznań Religijnych i Oświecenia Publicznego”.

W art. 52 u.s.p.k.k. potwierdzono, że „Kościołowi i jego osobom prawnym przysługuje prawo nabywania, posiadania i zbywania mienia ruchomego i nieruchomego, nabywania i zbywania innych praw oraz zarządzania swoim majątkiem”. Identyczną formułę zastosowano w art. 39 u.s.p.p.a.k.p., art. 27 u.s.p.k.a.d.s. oraz art. 32 u.s.p.k.ch.b. Należy w tym miejscu

odnotować, że zarówno norma art. 23 Konkordatu, jak i art. 52 u.s.p.k.k. są zgodne z treścią kan. 1254, 1255 i 1259 C.I.C., które zostaną szerzej zaprezentowane w dalszej części rozdziału.

W pięciu ustawach indywidualnych przedmiotowe sformułowanie występuje w zmodyfikowanym brzmieniu. W art. 26 u.s.p.k.p. wskazuje się, że „Kościołowi i jego osobom prawnym przysługuje prawo nabywania, posiadania i zbywania mienia ruchomego i nieruchomości, nabywania i zbywania innych praw oraz swobodnego zarządzania swoim majątkiem”. Takie samo brzmienie występuje w art. 23 u.s.p.k.k.m., art. 25 u.s.p.k.s.m. oraz art. 28 u.s.p.k.z. Ponadto, w art. 33 u.s.p.k.e.-a. stwierdza się, że „Kościołowi i jego osobom prawnym przysługuje prawo do swobodnego nabywania, posiadania i zbywania mienia ruchomego i nieruchomości oraz zarządzania swoim majątkiem”, a w art. 28 u.s.p.k.e.-m., że „Kościołowi i jego osobom prawnym przysługuje prawo nabywania, posiadania i zbywania mienia ruchomego i nieruchomości, nabywania i zbywania innych praw oraz zarządzania i rozporządzania swoim majątkiem”.

W dwóch przypadkach przepis przyznający uprawnienia majątkowe pomija związek wyznaniowy jako całość. W art. 16 u.s.p.k.e.-r. potwierdza się, że „[k]ościelnym osobom prawnym przysługuje prawo nabywania, posiadania i zbywania mienia ruchomego i nieruchomości, nabywania i zbywania innych praw majątkowych oraz swobodnego zarządzania swoim majątkiem”. Natomiast art. 22 ust. 1 u.s.p.g.w.ż. wskazuje, iż „[w]yznaniowym żydowskim osobom prawnym, o których mowa w art. 5, przysługuje prawo nabywania, posiadania i zbywania mienia ruchomego i nieruchomości, nabywania i zbywania innych praw oraz swobodnego zarządzania swoim majątkiem”.

W stosunku do zarejestrowanych związków wyznaniowych, których sytuacja prawna i majątkowa nie jest uregulowana odrębną ustawą, podstawy prawnej przysługujących im uprawnień majątkowych należy poszukiwać w art. 19 ust. 2 pkt 7 u.g.w.s.w., który stanowi, że kościoły i inne związki wyznaniowe, wypełniając funkcje religijne, mogą nabywać, posiadać i zbywać majątek ruchomy i nieruchomy oraz zarządzać nim.

Należy także zaznaczyć, że wszystkie powojenne ustawy indywidualne posiadają osobny rozdział poświęcony „sprawom majątkowym”⁵⁵. W rozdziałach tych pomieszczono, obok wyżej przedstawionych przepisów uznających uprawnienia majątkowe wspólnot

⁵⁵ Tytuł tego typu rozdziału przybiera brzmienie: „Sprawy majątkowe kościelnych osób prawnych” (w: u.s.p.k.k., u.s.p.a.k.p., u.s.p.k.e.-r.) albo „Sprawy majątkowe Kościoła” (w: u.s.p.k.a.d.s., u.s.p.k.p., u.s.p.k.k.m., u.s.p.k.s.m., u.s.p.k.z.).

religijnych, artykuły stanowiące o: szczególnych zasadach obrotu nieruchomościami, zasadach opodatkowania majątku i przychodów związków konfesyjnych oraz o zwolnieniach celnych⁵⁶, zasadach przeprowadzania zbiórek publicznych, prawa zakładania fundacji, kwestii własności majątku zlikwidowanej kościelnej osoby prawnej czy prowadzeniu wewnętrznej działalności ubezpieczeniowej na rzecz duchownych. Niektóre z powyższych obszarów zostały uregulowane także w przedwojennych dokumentach regulujących stosunki państwa z poszczególnymi wspólnotami religijnymi.

Warto również wskazać, że wszystkie indywidualne ustawy wyznaniowe uchwalane począwszy od 1989 r. oraz u.g.w.s.w. zawierają przepisy dotyczące regulacji spraw majątkowych wspólnot religijnych, jednak normy te nie staną się przedmiotem dalszej pogłębionej analizy.

3. Osobowość prawna kościelnych jednostek organizacyjnych w prawie polskim

Wypada najpierw zasygnalizować na przykładzie szczególnej sytuacji Kościoła katolickiego, że w odniesieniu do niego wyróżnia się trzy kategorie osobowości prawnej: osobowość publicznoprawną Stolicy Apostolskiej, dzięki której Kościół katolicki uczestniczy w obrocie prawnomiędzynarodowym, osobowość prawną Kościoła katolickiego w konkretnym państwie, a także osobowość cywilnoprawną jednostek organizacyjnych tegoż Kościoła, dzięki którym bierze on udział w obrocie prawnym regulowanym prawem państwowym⁵⁷. Nabycie osobowości prawnej w prawie danego państwa dokonuje się na mocy uznania (*recognitio*) przez to państwo. Uznanie nie tworzy Kościoła lub jego jednostek organizacyjnych, ale stanowi wyraz respektowania przez państwo ich zdolności do bycia podmiotem praw i obowiązków, a także do funkcjonowania w obrocie prawnym regulowanym prawem krajowym⁵⁸. Owo uznanie może przyjąć formę zawarcia umowy między organami państwa i Kościoła albo uchwalenia ustawy. W doktrynie dostrzega się, iż uznanie przez państwo osobowości prawnej Kościoła i jego jednostek organizacyjnych jest konieczne dla realizacji przez kościół swej misji oraz urzeczywistnienia wolności sumienia i religii w ujęciu instytucjonalnym⁵⁹. W polskim

⁵⁶ Por. art. 13 u.g.w.s.w.

⁵⁷ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 108.

⁵⁸ *Ibidem*, s. 107.

⁵⁹ J. Krukowski, *Osobowość prawna Kościoła katolickiego w relacji do państwa*, „Roczniki Nauk Społecznych” 1980, t. VIII, s. 11.

porządku prawnym uznanie, o którym mowa dokonano się w art. 4 ust. 1 Konkordatu, który stwierdza, że „Rzeczpospolita Polska uznaje osobowość prawną Kościoła Katolickiego”⁶⁰.

Przechodząc do zagadnienia osobowości cywilnoprawnej kościelnych jednostek organizacyjnych i jej konsekwencji dla uczestniczenia tych podmiotów w obrocie prawnym trzeba rozpocząć od ogólnej regulacji osobowości prawnej w prawie polskim. Przepis otwierający Kodeks cywilny⁶¹ wskazuje, że ustawa ta reguluje stosunki cywilnoprawne między podmiotami prawa, jakimi są osoby fizyczne i osoby prawne. Zakres podmiotowy osób prawnych opisuje art. 33 k.c. który stanowi, że „[o]sobami prawnymi są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną”. Oznacza to, że zgodnie z normatywną metodą regulacji osobowości prawnej, podmiotowość prawna jest cechą normatywną, którą nadaje osobom prawnym ustawodawca⁶². Osobowość prawną uzyskuje się zaś z chwilą wpisu do właściwego rejestru, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (art. 37 ust. 1 k.c.). Z powyższego wynika, że ustawodawca czyni różnicę między przyznaniem osobowości prawnej i jej uzyskaniem. Andrzej Kidyba tłumaczy, że przyznanie osobowości prawnej należy rozumieć jako dopuszczenie uzyskania osobowości prawnej po spełnieniu określonych warunków, po których spełnieniu oraz wpisie do właściwego rejestru uzyskuje się osobowość prawną⁶³ – rozumianą jako stosowanie przepisów o osobach prawnych⁶⁴. Przepisami szczególnymi, o których mowa w art. 37 ust. 1 *in fine*, są między innymi przepisy dotyczące osób prawnych kościołów i ich organów pomieszczone w ustawach partykularnych.

Z przytoczonego już art. 33 k.c. wynika, że „osoba prawna jest tworem organizacyjnym, jednostką organizacyjną wyposażoną w zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych,

⁶⁰ Syntetyczny przegląd stanowisk doktryny dotyczących charakteru osobowości prawnej, o której mowa w przytoczonym przepisie – por. w: Ł. Bernaciński, *Osobowość prawna kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych w prawie polskim – przyczynek do rozważań*, „Kultura Prawna” 2022, t. 5, s. 61-62.

⁶¹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm. (dalej: k.c.).

⁶² M. Dziurda, *Art. 33. Osoby prawne* [w:] *Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz do wybranych przepisów*, red. J. Gudowski, Warszawa 2021, s. 613.

⁶³ Warto odnotować orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 1937 r., zgodnie z którym wpisanie osoby prawnej prawa kanonicznego do rejestru stowarzyszeń jako stowarzyszenia nie tworzy nowej osoby prawnej, gdy zakres interesów, praw i obowiązków pozostał niezmienny. W takiej sytuacji instytucja prawa kanonicznego i instytucja prawa świeckiego składają się na jedną tylko osobę prawną, która podlega przepisom prawa powszechnie obowiązującego, a bierze swój początek w prawie kanonicznym. Por. orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 1937 r., sygn. C.III. 1603/36, LEX nr 362611.

⁶⁴ A. Kidyba, *Komentarz do art. 33* [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*, wyd. II, red. A. Kidyba, Warszawa 2012, s. 160.

co umożliwia im partycypację w stosunkach cywilnoprawnych⁶⁵. Zdolność prawna to możliwość bycia podmiotem praw i obowiązków. W kontekście uprawnień majątkowych wspólnot religijnych należy zatem przypomnieć, że kościelna osoba prawna może być na przykład akcjonariuszem, wierzycielem lub dłużnikiem, właścicielem, spadkobiercą, czy też stroną czynności cywilnoprawnej. Ponadto prawa i obowiązki osoby prawnej przynależą do niej samej, dzięki czemu zarządzanie osobą prawną lub jej majątkiem przez podmioty spoza jej struktury organizacyjnej jest niedopuszczalne. Niedopuszczalne jest także, co do zasady, by osoby trzecie odpowiadały za zobowiązania danej osoby prawnej. Ta ostatnia za swoje zobowiązania odpowiada swym majątkiem⁶⁶. Powyższa zasada została *expressis verbis* wyrażona w dwunastu indywidualnych ustawach wyznaniowych uchwalanych od 1989 r.⁶⁷.

Kościelna osoba prawna działa w obrocie prawnym jako odrębny podmiot praw i obowiązków. Natomiast kościelne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej funkcjonują, co do zasady, w ramach kościelnych osób prawnych, które je powołały⁶⁸. Do uznania za podmiot praw i obowiązków w prawie powszechnie obowiązującym nie wystarczy jednak posiadanie kościelnej osobowości prawnej. Tego rodzaju jednostki organizacyjne, aby mogły samodzielnie funkcjonować w przestrzeni prawa świeckiego, muszą uzyskać osobowość prawną w prawie polskim. Oznacza to, że prawodawca musi w ustawie przewidzieć podstawę prawną uznającą określony rodzaj kościelnej jednostki organizacyjnej za osobę prawną lub umożliwiającą jej nabycie osobowości prawnej w określonym trybie.

Zagadnienie nabywania osobowości cywilnoprawnej przez kościelne jednostki organizacyjne zalicza się do tak zwanych spraw mieszanych (*causae mixtae*) wspólnot religijnych i państwa. Wynika z tego, że w tej kwestii kompetentne są jednocześnie państwo i wspólnoty konfesyjne, które powinny współdziałać⁶⁹. Odnotować także należy, że w doktrynie wskazuje się pięć trybów nabycia osobowości prawnej przez kościelną jednostkę

⁶⁵ K. Piasecki, *Kodeks cywilny. Księga pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003, komentarz do art. 33, s. 207–208.

⁶⁶ G. Gorczyński, *Komentarz do art. 33 [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, red. M. Fras, M. Habdas, Warszawa 2018, s. 150; S. Dmowski, *Komentarz do art. 33 [w:] S. Rudnicki, S. Dmowski, Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, wyd. X, Warszawa 2011, s. 147.

⁶⁷ Por. art. 11 u.s.p.k.k.; art. 8 u.s.p.p.a.k.p.; art. 10 u.s.p.k.e.-a.; art. 6 u.s.p.k.e.-r.; art. 8 u.s.p.k.a.d.s.; art. 9 u.s.p.k.ch.b.; art. 10 u.s.p.k.e.-m.; art. 8 u.s.p.k.p.; art. 8 u.s.p.g.w.ż.; art. 7 u.s.p.k.k.m.; art. 7 u.s.p.k.s.m.; art. 8 u.s.p.k.z.

⁶⁸ Por. art. 12 u.s.p.k.k.; art. 9 u.s.p.p.a.k.p.; art. 11 u.s.p.k.e.-a.; art. 5 u.s.p.k.e.-r.; art. 7 u.s.p.k.a.d.s.; art. 8 u.s.p.k.ch.b.; art. 9 ust. 1 u.s.p.k.e.-m.; art. 7 u.s.p.k.p.; art. 6 u.s.p.k.k.m.; art. 6 u.s.p.k.s.m.; art. 7 u.s.p.k.z.; art. 29 ust. 2 u.g.w.s.w.

⁶⁹ Z. Zarzycki, op. cit., s. 72; W. Uruszczak, *Recepcja prawa kanonicznego w obowiązującym prawie polskim*, „Annales Canonici” 2007, t. 3, s. 10; B. Rakoczy, *Ustawa...*, s. 65.

organizacyjną: z mocy prawa (*ex lege*), na skutek powiadomienia właściwego organu administracji państwowej, poprzez wydanie rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw wyznań religijnych, w trybie rejestracji sądowej w Krajowym Rejestrze Sądowym, a także w drodze wpisu do Rejestru kościołów i innych związków wyznaniowych. Pierwsze cztery sposoby są, co do zasady, właściwe dla kościołów i innych związków wyznaniowych o sytuacji prawnej uregulowanej w ustawie partykularnej. Piąty sposób dotyczy wspólnot religijnych działających na podstawie u.g.w.s.w.⁷⁰

4. Źródła przychodów kościołów i innych związków wyznaniowych

Ustawowy katalog źródeł finansowania wspólnot religijnych nie istnieje. Nie jest także możliwe określenie kompletnej listy możliwych składników majątku kościelnej osoby prawnej i źródeł finansowania jej działalności⁷¹. W wybranych indywidualnych ustawach wyznaniowych zawarto otwarty katalog źródeł środków na realizację działalności charytatywno-opiekuńczej⁷². Zbiór ten obejmuje:

- ofiary pieniężne i w naturze;
- spadki, zapisy i darowizny krajowe i zagraniczne;
- dochody z imprez i zbiórek publicznych;
- subwencje, dotacje i ofiary pochodzące od krajowych instytucji i przedsiębiorstw państwowych, społecznych, wyznaniowych i prywatnych;
- odpłatność za usługi świadczone przez kościelne instytucje charytatywno-opiekuńcze⁷³;
- inne dochody instytucji kościelnych, w tym z ich działalności gospodarczej;

⁷⁰ Tak: Z. Zarzycki, op. cit., s. 72–73. Cztery sposoby nabywania osobowości prawnej przez jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego na podstawie u.s.p.k.k. oraz piąty właściwy dla wspólnot religijnych funkcjonujących na podstawie u.g.w.s.w. wyróżnia J. Krukowski w: idem, *Polskie...*, s. 114–123. Ze względu na różnice w sposobie regulacji A. Januchowski przedmiotowe zagadnienie omawia oddzielnie dla wspólnot konfesyjnych działających na podstawie u.g.w.s.w., Kościoła katolickiego oraz pozostałych wspólnot religijnych o sytuacji prawnej uregulowanej w ustawie partykularnej – por. A. Januchowski, *Uzyskiwanie...*, s. 35–55.

⁷¹ Por. J. Gliszczyńska-Gniewek, M. Śliwińska, *Zawieranie umów w praktyce bankowej. Parafia kościoła katolickiego*, Poznań 2012, s. 58–59.

⁷² O źródłach finansowania działalności kościelnych jednostek organizacyjnych na przykładzie Caritas i Akcji Katolickiej – por. J. Patyk, *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, Toruń 2008, s. 89–101.

⁷³ Art. 22 ust. 2 pkt 4 u.s.p.k.e.-m. uszczegóławia *in fine*: „w tym z wykonywanej działalności leczniczej w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej”.

- a w wypadku Kościoła katolickiego także dochody z działalności gospodarczej prowadzonej przez Caritas Polską i Caritas diecezji bezpośrednio lub w formie wyodrębnionych zakładów⁷⁴.

Wymienione kategorie przychodów odpowiadają mozaice źródeł finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych. Natomiast Jacek Patyk wskazuje, że właściwe odzwierciedlenie przychodu kościelnych osób prawnych przedstawia zakres źródeł przychodu określony w art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁷⁵. Autor ten wymienia jednak jedynie, z pewnymi zastrzeżeniami, najistotniejsze przychody, do których zalicza: otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe, a także wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw oraz wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń⁷⁶. Takie ujęcie źródeł finansowania wydaje się zasadne jedynie z perspektywy prawopodatkowej. Ponadto autor skupia się w tym zestawieniu jedynie na najpowszechniejszej kategorii przychodów jaką jest ofiarność wiernych.

W doktrynie wskazuje się również na przykładowe aktywa wchodzące w skład majątku parafii. Są nimi:

- własność nieruchomości;
- prawo użytkowania wieczystego nieruchomości gruntowych;
- inne prawa rzeczowe na nieruchomościach;
- własność znaków pieniężnych;
- własność ruchomości, pożytki i inne przychody z nieruchomości parafialnych;
- środki pieniężne zgromadzone na rachunkach bankowych parafii;
- prawa z umów zawieranych przez parafię⁷⁷.

Wśród źródeł przychodu wymienia się:

- przychody z tytułu dzierżawy i najmu nieruchomości;
- dochody z beneficjum;

⁷⁴ Por. art. 24 ust. 2 u.g.w.s.w., art. 40 u.s.p.k.k., art. 22 u.s.p.k.a.d.s., art. 24 u.s.p.k.ch.b., art. 22 ust. 2 u.s.p.k.e.-m.

⁷⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm. (dalej: u.p.d.o.p.).

⁷⁶ J. Patyk, op. cit., s. 64.

⁷⁷ J. Gliszczyńska-Gniewek, M. Śliwińska, op. cit., s. 59–60.

- przychody z alienacji majątku⁷⁸;
- subwencje i dotacje;
- darowizny;
- spadki i zapisy testamentowe;
- przychody ze zbiórek organizowanych przez parafię;
- przychody z działalności gospodarczej prowadzonej przez parafię;
- odpłatność za niektóre usługi;
- ofiary;
- odsetki od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych parafii lub z innych inwestycji kapitałowych;
- odszkodowania⁷⁹.

Natomiast do rozchodów parafii zalicza się:

- wydatki na organizowanie kultu bożego, działalność duszpasterską i ewangelizacyjną;
- koszty bieżącego utrzymania obiektów sakralnych;
- koszty prac remontowych i konserwatorskich;
- nowe inwestycje;
- wynagrodzenia pracowników;
- koszty administracyjne;
- koszty ubezpieczenia majątku;
- świadczenia na rzecz Kościoła;
- podatki i inne należności publicznoprawne;
- czynsze dzierżawne, opłaty za użytkowanie wieczyste gruntu⁸⁰.

Powyższe zestawienia odpowiadają perspektywie prawnofinansowej. W doktrynie postulowano także, aby finanse Kościoła badać w odniesieniu do systemu wydatków ponoszonych celowo, to jest dla osiągnięcia określonych korzyści⁸¹. Zdaniem autora niniejszej dysertacji należy podjąć próbę sformułowania katalogu przychodów kościelnych osób

⁷⁸ Alienacja polega na przeniesieniu dóbr kościelnych stanowiących majątek stały na inną osobę prawną lub fizyczną w sposób przewidziany prawem. Por. S. Dubiel, P. Kaleta, *Alienacja* [w:] *Leksykon...*, s. 105–110.

⁷⁹ J. Gliszczyńska-Gniewek, M. Słowińska, op. cit., s. 60.

⁸⁰ Ibidem, s. 60–61. O wydatkach kwalifikowanych jako koszty uzyskania przychodu – por. J. Patyk, op. cit., s. 101–120.

⁸¹ R. Sobański, *Baza...*, s. 17–18.

prawnych z perspektywy, która w większym stopniu powinna kłaść akcent na działania podejmowane przez kościelną osobę prawną i związane z nimi sposoby pozyskiwania finansowania, czy inaczej – kategorie przychodów związane z podejmowanymi działaniami. Ujęcie to nie odnosi się do samych tylko źródeł przychodu, ani też do celu, jaki ma zostać osiągnięty, lecz łączy działania z możliwymi formami wsparcia finansowego, jakie one otwierają. W ten sposób zostanie uwzględniona perspektywa z jednej strony możliwości finansowania swego funkcjonowania przez wspólnotę religijną (także własną przedsiębiorczością), a z drugiej odpowiedzi, o ekonomicznym charakterze, jednostek (ofiarność wiernych) lub państwa (dotacje i zwolnienia podatkowe) na działania podejmowane przez instytucje wyznaniowe.

4.1. Ofiarność wiernych

Podstawowym źródłem finansowania działalności kościołów i innych związków konfesyjnych w Polsce pozostaje ofiarność wiernych⁸². Do tej kategorii należy zaliczyć wszelkie świadczenia materialne ze strony wiernych, zarówno rzeczowe, jak i pieniężne niezależnie od ich wartości (oraz waluty w wypadku pieniędzy). Darowizny te składane są najczęściej przy okazji sprawowania kultu (taca⁸³), wizyty duszpasterskiej (tzw. kolędy), sprawowania posług religijnych takich jak chrzest, ślub czy pogrzeb (tzw. *iura stolae*), czy na tak zwane wypominki.

Do ofiarności wiernych zaliczyć należy także datki przekazywane przy okazji zbiórek publicznych, do których nie stosuje się przepisów prawa polskiego o ile organizowane są przez kościelne osoby prawne, a ich przeznaczeniem są cele religijne, kościelna działalność charytatywno-opiekuńcza, naukowa, oświatowa i wychowawcza. Ostatni z ustawowo wymienionych celów dostosowany jest do specyfiki wspólnoty religijnej i obejmuje utrzymanie duchownych (i ich rodzin) oraz członków zakonów, wspólnot klasztornych czy diakonatu, a także ewangelistów, komisji działających przy kościelnych osobach prawnych. Takie zbiórki nie podlegają zgłoszeniu, gdy odbywają się w obrębie terenów kościelnych, kaplic oraz w

⁸² Por. S. Dudra, *Polski Autokefaliczny Kościół Prawosławny w obszarze polityki wyznaniowej oraz polityki narodowościowej Polski Ludowej i III Rzeczypospolitej*, Warszawa 2019, s. 184; J. Patyk, op. Cit., s. 65–66. Józef Krukowski wskazuje na dwa główne źródła środków Kościoła, jakimi są ofiarność wiernych i subwencje z budżetu państwa – J. Krukowski, *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie [w:] Zagadnienia kościelnego prawa majątkowego i procesowego*, red. E. Szczot, E. Białek, Lublin 2008, s. 41–45.

⁸³ Por. szerz. J. Patyk, op. Cit., s. 66–72.

miejscach i okolicznościach zwyczajowo przyjętych w danej okolicy i w sposób tradycyjnie ustalony⁸⁴.

Osoby fizyczne i prawne mogą przekazać darowizny także w ewidencjonowany sposób na cele kultu religijnego lub kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą korzystając jednocześnie z ulg podatkowych⁸⁵. Obdarowanymi mogą być kościelne jednostki organizacyjne – zarówno parafie lub klasztory, jak i fundacje kościelne (stanowiące jedną z form dysponowania majątkiem na cele kościelne⁸⁶) czy też szeroko pojęte instytucje wyznaniowe, których działalność wypełnia cele religijne (np. Katolickie Towarzystwo Kulturalne, Radio Maryja⁸⁷). Inną możliwością jest przekazanie na podstawie art. 27 ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie⁸⁸ 1,5% należnego podatku dochodowego kościelnej jednostce organizacyjnej posiadającej status Organizacji Pożytku Publicznego. Za szczególną formę ofiarności wiernych uznać można przekazanie majątku poprzez czynności *mortis causa*, czyli sytuację, gdy instytucja wyznaniowa staje się spadkobiercą testamentowym⁸⁹.

4.2. Dotacje i subwencje ze środków publicznych

Zgodnie z art. 10 ust. 2 u.g.w.s.w „[p]aństwo i państwowe jednostki organizacyjne nie dotują i nie subwencjonują kościołów i innych związków wyznaniowych. Wyjątki od tej zasady regulują ustawy lub przepisy wydane na ich podstawie”. Państwo polskie nie dotuje działalności kulturalnej kościołów i innych związków wyznaniowych, lecz przewiduje wsparcie finansowe społecznie użytecznej aktywności wspólnot religijnych, w szczególności wtedy, gdy instytucje wyznaniowe wyręczają państwo w realizacji jego zadań.

⁸⁴ Por. art. 21 Konkordatu, art. 57 u.s.p.k.k., art. 42 u.s.p.p.a.k.p., art. 36 u.s.p.k.e.-a., art. 21 u.s.p.k.e.-r., art. 30 u.s.p.k.a.d.s., art. 35 u.s.p.k.ch.b., art. 31 u.s.p.k.e.-m., art. 29 u.s.p.k.p., art. 27 u.s.p.g.w.ż., art. 26 u.s.p.k.k.m., art. 28 u.s.p.k.s.m., art. 31 u.s.p.k.z. Por. także art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 14 marca 2014 r. o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1672 (dalej: u.z.p.z.p.).

⁸⁵ Te rozwiązania zostaną szerzej opisane w czwartym rozdziale niniejszej pracy.

⁸⁶ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 221.

⁸⁷ D. Walencik, *Darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2010, t. 13, s. 265.

⁸⁸ Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz. U. z 2020 r. poz. 1057 (dalej: u.d.p.p.w.).

⁸⁹ Do czynności *mortis causa* w polskim porządku prawnym należą testament i zrzeczenie się dziedziczenia, jednak ta druga czynność nie ma ze swej natury wpływu na ewentualne przysporzenie majątkowe na rzecz związku konfesyjnego.

Najbardziej rozpoznawaną formą dotowania przez państwo kościołów i innych związków konfesyjnych jest funkcjonowanie Funduszu Kościelnego. Fundusz ten zostanie szerzej omówiony w czwartym rozdziale niniejszego opracowania, lecz już teraz należy zaznaczyć, że tworzy go arbitralnie określona dotacja budżetowa, a jego środki przekazywane są na trzy kategorie celów: opłacanie części składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych, wspomaganie kościelnej działalności społecznie użytecznej oraz konserwację i remonty zabytkowych obiektów sakralnych.

Na mocy art. 22 ust. 1 Konkordatu działalność służąca celom humanitarnym, charytatywno-opiekuńczym, naukowym i oświatowo-wychowawczym podejmowana przez kościelne osoby prawne została zrównana pod względem prawnym z działalnością służącą analogicznym celom i prowadzoną przez instytucje państwowe. Zasada ta została również wyrażona w art. 21a u.g.w.s.w. w stosunku do wszystkich kościołów i innych związków wyznaniowych o uregulowanej sytuacji prawnej. Kościelna działalność społecznie użyteczna została także zrównana prawnie z działalnością organizacji pozarządowych⁹⁰. Organizacje kościelne i wyznaniowe nie są formalnie uznawane za organizacje pozarządowe, lecz ich działalność może być prawnie zrównana z aktywnością organizacji pozarządowych. Jak podkreśla się w doktrynie, wyznaniowe osoby prawne mogą zostać zrównane funkcjonalnie z organizacjami pozarządowymi tylko wtedy, gdy prowadzą działalność pożytku publicznego i tylko w zakresie tej działalności. Funkcjonowanie takiej wyznaniowej osoby prawnej musi zatem wykraczać poza sferę kultu religijnego⁹¹. Dzięki temu zrównaniu organizacje wyznaniowe mają takie same możliwości działania jak organizacje pozarządowe. Oznacza to, że mogą prowadzić działalność pożytku publicznego oraz uzyskać status Organizacji Pożytku Publicznego, ubiegać się o dotacje czy korzystać z pomocy wolontariuszy. Kościoły i inne związki wyznaniowe mogą także realizować zadania finansowane ze środków publicznych, ponieważ każdy podmiot spełniający przyjęte kryteria i działający w sferze użyteczności publicznej na zasadzie równouprawnienia może ubiegać się o dostęp do środków publicznych i w określonym zakresie korzystać z nich w celu realizacji zadań finansowych⁹².

⁹⁰ Por. art. 3 ust. 3 u.d.p.p.w.

⁹¹ P. Staszczuk, *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 17.

⁹² Art. 43 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm. (dalej: u.f.p.); K. Kleszczewski [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Warszawa 2014, art. 43.

Obszarami, w których kościelne jednostki organizacje najczęściej korzystają z dotacji i subwencji państwowych wydaje się być działalność oświatowo-wychowawcza (prowadzenie szkół i przedszkoli), działalność charytatywno-opiekuńcza oraz ochrona zabytkowych obiektów sakralnych. Co do tego ostatniego należy wyjaśnić, że udzielanie dotacji jednostkom organizacyjnym Kościoła katolickiego zagwarantowane zostało w art. 43 ust. 3 i art. 51 u.s.p.k.k.⁹³, a następnie potwierdzone w art. 22 ust. 4 Konkordatu. Zgodnie z art. 71 ustawy o ochronie zabytków⁹⁴ „[w] zakresie sprawowania opieki nad zabytkami osoba fizyczna lub jednostka organizacyjna posiadająca tytuł prawny do zabytku wynikający z prawa własności, użytkowania wieczystego, trwałego zarządu, ograniczonego prawa rzeczowego albo stosunku zobowiązaniowego finansuje prowadzenie prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy tym zabytku”. Jednocześnie ustawa ta stanowi, że „[o]soba fizyczna, jednostka samorządu terytorialnego lub inna jednostka organizacyjna, będąca właścicielem lub posiadaczem zabytku wpisanego do rejestru albo posiadająca taki zabytek w trwałym zarządzie albo będąca właścicielem lub posiadaczem zabytku wpisanego na Listę Skarbów Dziedzictwa, może ubiegać się o udzielenie dotacji celowej z budżetu państwa na dofinansowanie prac konserwatorskich, restauratorskich lub robót budowlanych przy zabytku wpisanym do rejestru albo prac konserwatorskich lub restauratorskich przy zabytku wpisanym na Listę Skarbów Dziedzictwa”. Podmiotami udzielającymi dotacji są minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego oraz wojewódzki konserwator zabytków (art. 74 u.o.z.), natomiast „[w] trybie określonym odrębnymi przepisami dotacja na prace konserwatorskie, restauratorskie lub roboty budowlane przy zabytku wpisanym do rejestru lub znajdującym się w gminnej ewidencji zabytków może być udzielona przez organ stanowiący gminy, powiatu lub samorządu województwa, na zasadach określonych w podjętej przez ten organ uchwale” (art. 81 u.o.z.). Dotacje udzielane są na podstawie umowy zawieranej z wnioskodawcą (art. 75 u.o.z.), a udzielona może zostać na nakłady konieczne, które zostały enumeratywnie wyliczone (art. 76–77 u.o.z.).

Warto także odnotować w tym miejscu, że z budżetu państwa pokrywany jest również koszt funkcjonowania Ordynariatu Polowego Wojska Polskiego, Prawosławnego Ordynariatu Wojska Polskiego oraz Ewangelickiego Duszpasterstwa Wojskowego, a także wynagrodzenia

⁹³ A w stosunku do innych wspólnot konfesyjnych w analogicznych do tego przepisu artykułach ustaw wyznaniowych, wskazanych już wcześniej.

⁹⁴ Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Dz. U. z 2021 r. poz. 710 z późn. zm. (dalej: u.o.z.).

kapelanów realizujących tak zwane duszpasterstwo specjalne obejmujące posługę w szpitalach, więzieniach czy służbach mundurowych i podobnych.

4.3. Zwolnienia podatkowe i celne oraz preferencje w nabywaniu nieruchomości

Zgodnie z art. 13 ust. 1 u.g.w.s.w. „[m]ajątek i przychody kościołów i innych związków wyznaniowych podlegają ogólnie obowiązującym przepisom podatkowym, z wyjątkami określonymi w odrębnych ustawach”. Analogiczna regulacja – uwzględniająca dyrektywę opodatkowania majątku kościelnego na zasadach ogólnych, lecz z dopuszczalnymi wyjątkami – została wpisana do szeregu indywidualnych ustaw wyznaniowych⁹⁵. W dwóch ustawach przedwojennych określono wyraźnie zwolnienia podatkowe nie formułując zasady ogólnej⁹⁶. W wypadku ustaw dotyczących dwóch kościołów ewangelickich podkreślono zasadę ogólną nie wyrażając *expressis verbis* dopuszczalności odstępstw od tej zasady, jednak w kolejnych ustępach tego samego artykułu wyjątki te zostały opisane⁹⁷.

Wyszczególnić należy także możliwość nabywania na preferencyjnych warunkach przez kościoły i inne związki wyznaniowe o uregulowanych stosunkach z państwem, nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Preferencje polegają na sprzedaży nieruchomości w trybie bezprzetargowym⁹⁸ lub z bonifikatą cenową⁹⁹. Przesłanką możliwości zastosowania preferencji pozostaje przeznaczenie nabywanej nieruchomości na cele działalności sakralnej.

Zwolnienia podatkowe i celne oraz preferencje w nabywaniu nieruchomości należy uznać za źródło finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych nie dlatego, że dzięki nim zwiększają się aktywa tych podmiotów, lecz ze względu na fakt, że decyzją ustawodawcy w przypadku zwolnień podatkowych i celnych lub organu władzy publicznej w przypadku preferencji w nabywaniu nieruchomości, zmniejszeniu ulegają zobowiązania wspólnot religijnych, co skutkuje pozostawieniem im do dyspozycji wyższej kwoty. Jest to

⁹⁵ Por. art. 23 r.s.p.w.k.s., art. 55 ust. 1 u.s.p.k.k., art. 40 ust. 1 u.s.p.p.a.k.p., art. 28 ust. 1 u.s.p.k.a.d.s., art. 33 ust. 1 u.s.p.k.ch.b., art. 29 ust. 1 u.s.p.k.e.-m., art. 27 ust. 1 u.s.p.k.p., art. 25 ust. 1 u.s.p.g.w.ż., art. 24 ust. 1 u.s.p.k.k.m., art. 26 ust. 1 u.s.p.k.s.m., art. 29 ust. 1 u.s.p.k.z.

⁹⁶ Por. art. 31 u.s.p.k.z.r., art. 41 u.s.p.m.z.r.

⁹⁷ Por. art. 34 ust. 1 u.s.p.k.e.-a., art. 19 ust. 1 u.s.p.k.e.-r.

⁹⁸ Art. 37 ust. 2 pkt 10 Ustawy z dnia 21 Sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2023 r. poz. 344 (dalej: u.g.n.).

⁹⁹ Art. 68 ust. 1 pkt 6 u.g.n.

zatem szczególny rodzaj wsparcia udzielanego przez państwo. Omawiane przywileje skutkują zmniejszeniem ogólnej wysokości rozporządzalnych środków publicznych, dlatego – jako zaliczające się do systemu finansowania kościołów i innych związków konfesyjnych ze środków publicznych – zostaną szerzej omówione w przedostatnim rozdziale niniejszej pracy.

4.4. Inne wybrane źródła finansowania

Kościół i inne związki wyznaniowe czerpią środki materialne na swe utrzymanie i prowadzenie działalności statutowej także z innych źródeł. Jednym z nich jest wykorzystanie dóbr ruchomych i nieruchomości, których właścicielami są już związki konfesyjne. Przykładem takiej aktywności może być dzierżawa gruntów rolnych, wynajem pomieszczeń czy pobieranie odsetek od zgromadzonego kapitału na lokacie bankowej, z obligacji czy innych inwestycji kapitałowych. Podobne możliwości stwarza chociażby inwestycja w instalacje fotowoltaiczne, które pozwalają na wyższą produkcję energii elektrycznej niż ta potrzebna do ogrzewania czy oświetlenia budynków i sprzedaż nadwyżek energii¹⁰⁰. Teoretycznie przychód może pochodzić również z alienacji majątku kościelnej osoby prawnej, lecz w praktyce tego rodzaju sytuacje (szczególnie gdy chodzi o bardziej wartościowe dobra) zdarzają się relatywnie rzadko, między innymi ze względu na warunki, jakie dla takiej czynności przewiduje C.I.C.¹⁰¹

Kościelne osoby prawne mogą także prowadzić działalność gospodarczą¹⁰². Dochody uzyskane z działalności gospodarczej kościelnych osób prawnych oraz spółek, których udziałowcami są wyłącznie te podmioty, są zwolnione od opodatkowania w części w jakiej zostały przeznaczone w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na cele kultowe, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, działalność charytatywno-opiekuńczą, punkty katechetyczne, konserwację zabytków oraz na inwestycje sakralne (budowę, rozbudowę, odbudowę kościoła lub kaplicy, a także adaptację innego budynku na cele sakralne) i inwestycje

¹⁰⁰ Gramwzielone.pl, *Instalacja PV na kościele w Jaworznie produkuje więcej energii niż zakładano*, <https://www.gramwzielone.pl/energia-sloneczna/8833/instalacja-pv-na-kosciele-w-jaworznie-produkuje-wiecej-energii-niz-zakladano> (dostęp: 06.05.2021 r.).

¹⁰¹ Por. kan. 1290 i nn. C.I.C.; M. Sitarz, *Warunki alienacji majątku kościelnego według KPK/1983*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2000, t. 10, z. 2, s. 97–110.

¹⁰² Por. szerz. J. Patyk, op. cit., s. 76–89.

kościelne, których przedmiotem są punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze, jak również remonty tych obiektów¹⁰³.

Wyjątkowym źródłem jednorazowego, trwałego zwiększenia majątku kościelnej osoby prawnej, który może być dalej wykorzystywany jako źródło stałego finansowania jej działalności jest tak zwana regulacja spraw majątkowych Kościoła. W wyniku przerysowania granic Rzeczypospolitej po II Wojnie Światowej oraz upaństwowienia kościelnych nieruchomości ziemskich, szereg wspólnot religijnych utraciło prawo własności znacznej części swojego mienia (przede wszystkim nieruchomego). Proces zwrotu znacjonalizowanego mienia kościelnego rozpoczął się w 1989 r. od Kościoła katolickiego. W u.s.p.k.k. wprowadzono dwa tryby zwrotu określonych kategorii nieruchomości. Pierwszy polegał na uwłaszczeniu z mocy prawa, gdy nieruchomość pozostawała we władaniu kościelnej osoby prawnej¹⁰⁴. Istotą drugiego było przeprowadzenie postępowania regulacyjnego przed specjalnie powołaną do tego celu komisją¹⁰⁵. W 1991 roku wprowadzono możliwość nieodpłatnego przekazania gruntów państwowych kościelnym osobom prawnym, które po 8 maja 1945 roku podjęły działalność na Ziemiach Zachodnich i Północnych¹⁰⁶. Utworzone lub powiększone w ten sposób gospodarstwa rolne nie mogły przekroczyć ustalonych limitów powierzchni¹⁰⁷. Następnie rozwiązania te stały się podstawą dla wprowadzenia regulacji stanu prawnego nieruchomości innych kościołów i związków wyznaniowych¹⁰⁸. Regulacja własności nieruchomości kościelnych wynika z zasady sprawiedliwości społecznej i stanowi słuszny zwrot majątku przeważnie zagrabionego niezgodnie z prawem, sam powrót prawa własności do kościelnej osoby prawnej stanowi zaś wzrost wartości jej majątku i otwiera nowe możliwości pozyskiwania funduszy na swoją działalność.

¹⁰³ Por. art. 55 ust. 3 u.s.p.k.k., art. 40 ust. 3 u.s.p.p.a.k.p., art. 13 ust. 5 u.g.w.s.w., art. 17 ust. 1 pkt 4a lit. b i pkt 4b u.p.d.o.p.

¹⁰⁴ Por. art. 60 u.s.p.k.k. Por. także art. 46 u.s.p.p.a.k.p., art. 39 u.s.p.k.e.-a., art. 23 u.s.p.k.e.-r., art. 33a u.s.p.k.a.d.s., art. 39 u.s.p.k.ch.b., art. 35 u.s.p.k.e.-m., art. 33 u.s.p.k.P., art. 29 u.s.p.g.w.ż., art. 29 u.s.p.k.k.m., art. 32 u.s.p.k.s.m., art. 35 u.s.p.k.z.

¹⁰⁵ Por. art. 61 u.s.p.k.k. Por. także art. 47 u.s.p.p.a.k.p., art. 40 u.s.p.k.e.-a., art. 24 u.s.p.k.e.-r., art. 40 u.s.p.k.ch.b., art. 30 u.s.p.g.w.ż., art. 38a u.g.w.s.w.

¹⁰⁶ Por. art. 70a u.s.p.k.k. Por. także art. 48 ust. 5 u.s.p.p.a.k.p., art. 41 ust. 1 pkt 2, art. 26 u.s.p.k.e.-r., art. 35 ust. 1 pkt 2 u.s.p.k.a.d.s. art. 43 ust. 1 pkt 2 u.s.p.k.ch.b., art. 37 ust. 1 pkt 2 u.s.p.k.e.-m., art. 34 ust. 1 pkt 2 u.s.p.k.p., art. 36 ust. 1 pkt 2 u.s.p.k.z., art. 38b u.g.w.s.w.

¹⁰⁷ P. Stanisławski, *Regulacja spraw majątkowych kościelnych osób prawnych* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 261–262; J. Krukowski, *Polskie...*, s. 209–213.

¹⁰⁸ Por. szerz. P. Stanisławski, *Regulacja...*, s. 263–268, J. Krukowski, *Polskie...*, s. 213–215.

5. Regulacje prawnofinansowe w prawie wewnętrznym Kościoła katolickiego

5.1. Podstawy prawne uprawnień majątkowych Kościoła katolickiego

Analizując prawo wewnętrzne największej wspólnoty religijnej w Polsce – Kościoła katolickiego trzeba stwierdzić, że regulacje prawa kanonicznego próbują uwypuklić ideę Kościoła ubogiego, który potrzebuje środków materialnych do urzeczywistnienia swoich celów¹⁰⁹. Kanon 1254 C.I.C. stanowi: „§ 1. Kościół katolicki na podstawie prawa wrodzonego, niezależnie od władzy świeckiej, może dobra doczesne nabywać, posiadać, zarządzać i alienować, dla osiągnięcia właściwych sobie celów. § 2. Celami zaś własnymi są głównie: organizowanie kultu Bożego, zapewnienie godziwego utrzymania duchowieństwa¹¹⁰ oraz innych pracowników kościelnych, prowadzenie dzieł apostołatu i miłości, zwłaszcza wobec biednych”. Ustawodawca kościelny w § 1 przytoczonego kanonu uznaje prawo do nabywania, posiadania i zbywania dóbr doczesnych oraz zarządzania¹¹¹ nimi za prawo wrodzone Kościoła katolickiego¹¹². Oznacza to, że prawo to przysługuje Kościołowi na podstawie pozytywnego i naturalnego prawa Bożego, niezależnie od uznania tego uprawnienia przez władzę świecką¹¹³. Za źródło uprawnień majątkowych wszystkich kościołów i innych związków wyznaniowych uznaje się wolność religijną człowieka zakorzenioną w przyrodzonej godności osoby ludzkiej, którą za źródło praw i wolności człowieka uznaje także polski ustrojodawca. Konstytucja w art. 30 stanowi, że „[p]rzyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych”. Uprawnienia majątkowe, jako wynikające z przyrodzonej godności człowieka, są niezależne od ich uznania i zagwarantowania przez państwo. Jednakże cenne jest przyznanie wspólnotom religijnym *expressis verbis* przez władze państwowe, prawa do posiadania i zarządzania ich majątkiem. Stanowi to wyraz poszanowania przez państwo wolności religijnej człowieka w ujęciu instytucjonalnym¹¹⁴. Ponadto kan. 1254 § 1 C.I.C. *in*

¹⁰⁹ M. López Alarcón, *Księga V. Dobra doczesne Kościoła* [w:] *Kodeks Prawa Kanonicznego. Komentarz*, red. P. Majer, Kraków 2011, s. 929.

¹¹⁰ O prawie osób duchownych do godziwego utrzymania – por. szerz. D. Walencik, *Prawo duchownych do utrzymania w unormowaniach Kodeksu prawa kanonicznego z 1983 r.*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2007, t. XVII, nr 1, s. 187–209.

¹¹¹ O pojęciu zarządzania w C.I.C. – por. szerz. P. Kaleta, *Prawne aspekty zarządzania dobrami kościelnymi*, Lublin 2017, s. 23–26.

¹¹² O filozoficznych i teologicznych podstawach własności w prawie kanonicznym – por. J.J. Coughlin, *Theoretical Foundations of Property in Canon Law* [w:] *The temporal goods of the Church. Selected issues*, red. S. Dubiel, London 2016, s. 58–70.

¹¹³ P. Kaleta, *Kościelne prawo majątkowe*, Lublin 2014, s. 28–31.

¹¹⁴ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 204.

fine wskazuje, że powyższe uprawnienia majątkowe służą osiągnięciu przez Kościół właściwych sobie celów, które wymienia się w katalogu otwartym znajdującym się w kolejnej jednostce redakcyjnej. Cele te, to przede wszystkim: organizowanie kultu, utrzymanie duchowieństwa i innych pracowników oraz prowadzenie działalności charytatywno-opiekuńczej. Cele te interpretowane są szeroko. Organizowanie kultu Bożego obejmować będzie zarówno organizację aktów kultycznych, jak również budowę, remonty i konserwację budowli sakralnych czy finansowanie kultu. Poprzez zapewnienie godziwego utrzymania duchowieństwa rozumie się środki przeznaczane na zaspokojenie podstawowych potrzeb koniecznych do przeżycia, ale także w indywidualnych sytuacjach środki wymagane na formację duchową i intelektualną, kulturalną czy naukową. Natomiast w prowadzeniu szerokiego spektrum dzieł apostolatu i miłości należy brać pod uwagę najbardziej naglące potrzeby, szczególnie te odnoszące się do osób ubogich¹¹⁵. Nieco inaczej cele formułuje kan. 222 § 1 C.I.C., który wskazuje na obowiązek wiernych do zaradzenia potrzebom Kościoła, aby miał środki do sprawowania kultu Bożego, prowadzenia działalności apostolskiej i charytatywnej oraz do godziwego utrzymania szafarzy¹¹⁶.

Celem zawarcia w C.I.C. normy kan. 1254 § 1 jest potwierdzenie, że Kościół jako wspólnota ma także wymiar prawno-majątkowy. Na decyzję o umieszczeniu tego kanonu w kodeksie wpływać mogła także obawa, że brak tego rodzaju normy mógłby zostać potraktowany jako uznanie suwerenności państwa jako *dominus eminens* w stosunku do wszystkich dóbr kościelnych znajdujących się na terenie państwa¹¹⁷. Widać zatem, że znaczenie kan. 1254 C.I.C. kierowane jest przede wszystkim *ad intra*, jako podkreślenie oparcia Kościoła o prawo naturalne i pozytywne, w drugiej zaś kolejności norma ta służy zabezpieczeniu przed występowaniem państwa we wszystkich dziedzinach jako posiadającego zwierzchnie prawo własności¹¹⁸.

¹¹⁵ M. López Alarcón, op. cit., s. 930–931.

¹¹⁶ O celach dóbr kościelnych – por. szerz. P. Kaleta, *Kościelne...*, s. 32–34. O zadaniach zaś realizowanych przez Kościół – por. szerz. K. Mazur, *Obowiązek zaradzania potrzebom Kościoła* [w:] *Obowiązki i prawa wiernych w świetle Kodeksu Prawa Kanonicznego*, red. M. Saj, Warszawa 2017, s. 321–329.

¹¹⁷ M. López Alarcón, op. cit., s. 930.

¹¹⁸ W. Wójcik, *Dobra doczesne Kościoła* [w:] W. Wójcik, J. Krukowski, F. Lempa, *Komentarz do Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.*, t. IV, Lublin 1987, s. 48.

Trzeba także wskazać, że wyrażona w kan. 1254 § 1 C.I.C. zasada nie jest nowa. Znalazła ona swój wyraz także w Kodeksie Prawa Kanonicznego z 1917 roku¹¹⁹ (kan. 1499). Natomiast po Soborze Watykańskim II zmieniło się uzasadnienie prawa Kościoła do posiadania dóbr doczesnych. Wcześniej uznawano, że wypływa ono z koncepcji Kościoła jako wspólnoty społecznej doskonałości, której państwo nie może ograniczać. Aktualnie prawo to wyprowadza się z prawa do wolności religijnej w wymiarze wspólnotowym i instytucjonalnym¹²⁰.

Kolejnym warunkiem przynależności dóbr doczesnych do mienia kościelnego jest prawo własności tych dóbr pozostające przy podmiocie określonym prawem¹²¹. Zgodnie z kan. 1255 C.I.C. podmiotami zdolnymi do nabywania, posiadania, zarządzania oraz alienowania dóbr doczesnych zgodnie z prawem są: Kościół powszechny oraz Stolica Apostolska, Kościoły partykularne oraz jakakolwiek inna osoba prawna, publiczna lub prywatna. Przepis ten stanowi wyłącznie o kanonicznej osobowości prawnej. Do skutecznego uczestniczenia w obrocie prawnym regulowanym prawem powszechnie obowiązującym konieczne jest, aby kościelne osoby prawne uzyskały osobowość prawną w prawie polskim. Przyjęto, że należy zabiegać, by katalog kościelnych osób prawnych uznany został w całości przez prawo świeckie¹²² to jest, by kościelne osoby prawne miały także osobowość prawną w prawie powszechnym.

Warto przytoczyć także kan. 1259 C.I.C., który stanowi: „Kościół może nabywać dobra doczesne wszystkimi sprawiedliwymi sposobami prawa czy to naturalnego, czy pozytywnego, którymi wolno innym nabywać”. Norma ta ma charakter deklaracji adresowanej do organów państwowych, a jej celem jest zabezpieczenie Kościoła przed sytuacją, w której zakazy bądź ograniczenia nałożone na Kościół i jego jednostki organizacyjne doprowadzą do dyskryminacji w pozyskiwaniu środków na swoją działalność¹²³, na przykład poprzez ograniczenie możliwości przyjmowania spadków i darowizn. Kościół „żąda” wolności nabywania dóbr na równi z państwem i z innymi osobami prawnymi¹²⁴. W swej treści cytowany przepis obejmuje nabywanie dóbr doczesnych prawnie chronionymi środkami jurydycznymi pochodzącymi zarówno z prawa prywatnego, jak i publicznego, zarówno sposobami pierwotnymi, jak i

¹¹⁹ *Codex Iuris Canonici. Pii X Pontificis Maximi iussu digestus, Benedicti Papae XV auctoritate promulgatus, praefatione, fontium annotatione et indice analytico-alphabetico ab E. Petro Card. Gaspari auctus*, Romae 1918 (dalej: C.I.C. 1917).

¹²⁰ S. Dubiel, op. cit., s. 21–22.

¹²¹ W. Wójcik, op. cit., s. 49.

¹²² *Ibidem*, s. 50.

¹²³ M. López Alarcón, op. cit., s. 934.

¹²⁴ W. Wójcik, op. cit., s. 52–53.

pochodnymi, w tym poprzez czynności *inter vivos* i *mortis causa*¹²⁵. Jak zauważa Walenty Wójcik w nowożytnych czasach traci na znaczeniu nabywanie dóbr przez Kościół w wyniku czynności *mortis causa*, a upowszechnia się system dobrowolnych i obowiązkowych danin składanych przez wiernych na utrzymanie Kościoła. Jednocześnie autor ten nie wyklucza świadczeń państwa tytułem odszkodowania za upaństwowione dobra kościelne i podkreśla, że Kościół może domagać się, aby prawo międzynarodowe i ustawy krajowe chroniły uprawnienia majątkowe Kościoła¹²⁶.

5.2. Kanoniczne źródła finansowania Kościoła

Norma ogólna dotycząca pozyskiwania środków przez Kościół katolicki jest wyrażona w przytoczonym już wyżej kan. 1259 C.I.C. W kan. 1260 i 1261 C.I.C. ustawodawca kościelny wskazuje zaś na obowiązek i prawo wiernych łożenia na Kościół. Kwestia ta zostanie szerzej omówiona w kolejnym podrozdziale. Natomiast w kolejnych kanonach zawarto katalog źródeł nabywania majątku przez Kościół (rozumiany zgodnie z kan. 1258 C.I.C., a więc jako każda publiczna osoba prawna w Kościele), w tym głównych form świadczeń.

Według C.I.C. obowiązkowymi świadczeniami są¹²⁷:

- Daniny od wiernych (*subventiones rogatae*)¹²⁸. Ofiary wiernych zarówno spontaniczne, jak i te składane w odpowiedzi na wezwanie Kościoła stanowią zwyczajny sposób nabywania dóbr¹²⁹. Literalne odczytanie przepisu wskazuje, że jedynie Konferencja Episkopatu może zwracać się do wiernych o pomoc tego rodzaju „[t]aka jest myśl Vaticanum II”¹³⁰. Konferencja Episkopatu powinna wydać szczegółowe normy w tym zakresie, apel zaś do wiernych może przybrać dowolną formę i być skierowany do dowolnej pod względem ilościowym grupy wiernych.

¹²⁵ M. López Alarcón, op. cit., s. 934.

¹²⁶ W. Wójcik, op. cit., s. 53.

¹²⁷ Por. D. Walencik, *Nabywanie dóbr doczesnych przez osoby prawne Kościoła katolickiego w świetle prawa polskiego i prawa kanonicznego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2004, t. 7, s. 172–173; idem, *Dobrowolna...*, s. 102–106.

¹²⁸ Por. kan. 1262 C.I.C.

¹²⁹ M. López Alarcón, op. cit., s. 936.

¹³⁰ W. Wójcik, op. cit., s. 55.

- Podatki (*tributa*)¹³¹. Podatki mogą być jednorazowe, stałe lub ustanowione na określony okres¹³². Biskup diecezjalny może nałożyć na publiczne osoby prawne podległe jego władzy umiarkowany podatek, proporcjonalny do ich dochodów. Na pozostałe osoby fizyczne i prawne (prywatne) biskup diecezjalny może nałożyć nadzwyczajny i umiarkowany podatek tylko w wypadku poważnej konieczności i przy zachowaniu tych samych warunków¹³³.
- Opłaty (*taxas*) za różne akty wykonawczej władzy¹³⁴ dobrowolnej lub za wykonanie reskryptów Stolicy Apostolskiej¹³⁵.
- Ofiary (*oblaciones*) składane z okazji sprawowania sakramentów i sakramentaliów¹³⁶. Zgodnie z kan. 1181 C.I.C. do ofiar składanych z okazji pogrzebu, należy stosować przepisy kan. 1264, z zastrzeżeniem jednak, aby w nabożeństwie pogrzebowym nie było żadnego wyróżniania osób oraz by biedni nie byli pozbawieni należnego pogrzebu. Ten brak względu na osoby i zasada, zgodnie z którą spełnienie czynności świętej nie może być uzależnione od złożenia kwoty pieniężnej jest charakterystyczne dla wszystkich *oblaciones*¹³⁷. Oprócz ofiar określonych przez kompetentną władzę kościelną, szafarz nie może domagać się niczego za udzielanie sakramentów, a potrzebujący nie powinni być pozbawieni pomocy sakramentów z racji ubóstwa¹³⁸. Kanon mówi o ofiarach, a nie o cenie, ponieważ nie chodzi o kupowanie lub sprzedawanie sakramentów lub sakramentaliów, ale o pomoc Kościołowi w jego potrzebach, w tym o utrzymanie jego szafarzy zgodnie z obowiązkiem wyrażonym w kan. 222 § 1 C.I.C.¹³⁹.
- Ofiary mszalne (*stips oblata*)¹⁴⁰. Są to ofiary składane przez wiernych proszących o odprawienie Mszy św. w oznaczonej intencji¹⁴¹.
- Opłaty sądowe (*expensas iudiciales*)¹⁴².

¹³¹ Por. kan. 1263 C.I.C.

¹³² M. López Alarcón, op. cit., s. 937.

¹³³ Por. szerz. J.P. Schouppe, *Elementi di diritto patrimoniale canonico*, Milano 1997, s. 116–119.

¹³⁴ Por. kan. 135–144 C.I.C.

¹³⁵ Por. kan. 1264 n. 1 C.I.C.; kan. 59–75 C.I.C.

¹³⁶ Por. kan. 1264 n. 2 C.I.C.

¹³⁷ W. Wójcik, op. cit., s. 58.

¹³⁸ Por. kan. 848 C.I.C.

¹³⁹ J.L. Santos, *Título III De las exequias eclesiásticas* [w:] *Comentario exegético al código de derecho canónico*, t. 3/2, red. A. Marzoa, J. Miras, R. Rodríguez-Ocaña, Pamplona 2002, s. 1704–1705.

¹⁴⁰ Por. kan. 945-958 C.I.C. Por. szerz. D. Walencik, *Utrzymanie duchowieństwa jako obowiązek wiernych w świetle Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.*, „Śląskie Studia Historyczno-Teologiczne” 2005, t. 38, z. 1, s. 166–170.

¹⁴¹ Por. szerz. T. Gałkowski, *Stipendium mszalne* [w:] *Leksykon...*, s. 2674–2676.

¹⁴² Por. kan. 1649 C.I.C.

- Inne świadczenia. Do tej kategorii zaliczyć można zbiórki na zabezpieczenie pomocy socjalnej duchownym i innym pracownikom kościelnym¹⁴³ czy podatek na potrzeby seminarium (*seminaristicum*)¹⁴⁴.

Do ofiar dobrowolnych zalicza się¹⁴⁵:

- Kolekty (*stips*)¹⁴⁶. Z opisanymi w kan. 1265 C.I.C. zbiórkami dobrowolnych ofiar na określony cel nie łączy się żadne świadczenie ze strony osoby kościelnej¹⁴⁷. Zbiórki odbywające się w kościołach i kaplicach (miejscach kultu) reguluje kan. 1266 C.I.C. Zbiórki te mogą być prowadzone na „określone cele parafialne, diecezjalne, krajowe lub powszechne”. Jako ogólniejsze, dopuszczalne cele można wskazać: roczną kolektę na misje¹⁴⁸, zbiórki na cele powołań kapłańskich, ratowanie ludności głodującej lub dotkniętej innymi klęskami żywiołowymi etc.¹⁴⁹.
- Pobożne wole (*piae voluntates*)¹⁵⁰.
- Pobożne fundacje (*piae fundationes*)¹⁵¹.

Innymi sposobami nabywania majątku wymienionymi w C.I.C. są: zasiedzenie (kan. 1268–1270), datki dla Stolicy Apostolskiej¹⁵² (kan. 1271) czy wpływy ze zreformowanych beneficjów (kan. 1272)¹⁵³. Subwencje dla Stolicy Apostolskiej mogą być spontaniczne lub przekazywane na prośbę i powinny być adekwatne do możliwości diecezji i potrzeb Stolicy Apostolskiej. Zwykło się ustalać coroczną kolektę na potrzeby Stolicy Apostolskiej i dzieł papieskich¹⁵⁴.

Należy także zauważyć, że przychody diecezji i archidiecezji opierają się głównie na środkach pieniężnych otrzymywanych od parafii, a nie bezpośrednio od wiernych, a przychody Konferencji Episkopatu Polski (KEP) między innymi na otrzymywaniu składek od wszystkich

¹⁴³ Por. kan. 231 § 2, 281 § 2, 1274 § 2–3 C.I.C.

¹⁴⁴ Por. kan. 264 C.I.C.; J.P. Schouppe, op. cit., s. 119.

¹⁴⁵ Por. D. Walencik, *Nabywanie...*, s. 173.

¹⁴⁶ Por. kan. 1265–1266 C.I.C. Por. szerz. S. Tymosz, *Kolekta, składka pieniężna* [w:] *Leksykon...*, s. 1261–1263.

¹⁴⁷ W. Wójcik, op. cit., s. 58.

¹⁴⁸ Por. kan. 791 n. 4 C.I.C.

¹⁴⁹ W. Wójcik, op. cit., s. 59.

¹⁵⁰ Por. kan. 1299–1302 C.I.C.

¹⁵¹ Por. kan. 1303–1310 C.I.C. Por. szerz. J.P. Schouppe, op. cit., s. 101–107.

¹⁵² Por. szerz. V. de Paolis, *Offerings for Peter's Pence and can. 1271. A Contribution to the Service of the Apostolic See* [w:] *The temporal...*, s. 72–100.

¹⁵³ W. Wójcik, op. cit., s. 61–66.

¹⁵⁴ M. López Alarcón, op. cit., s. 944.

polskich diecezji. Dzięki temu wierni włączają się pośrednio w zapewnienie warunków materialnych do spełniania swej posługi przez jednostki organizacyjne wyższego rzędu. Głównym źródłem przychodu KEP pozostaje jednak prowadzenie działalności gospodarczej¹⁵⁵.

6. Dobrowolność świadczenia na rzecz wspólnot religijnych

Thomas Jefferson, współtwórca wyznaniowych norm Konstytucji Stanów Zjednoczonych Ameryki, uważał za niedopuszczalne zmuszanie obywateli do ponoszenia kosztów utrzymania religii, której zasad nie podzielają. Współcześnie zakaz ten uzasadnia się ochroną wolności sumienia i wyznania podatników niewierzących¹⁵⁶. Należy podkreślić, że z wolności – w tym wypadku sumienia i religii – nie można wyprowadzać przymusu czynienia albo nieczynienia. Polski ustrojodawca wyraził to wprost w odniesieniu jedynie do pewnego aspektu wolności sumienia i religii w art. 53 ust. 6 Konstytucji stwierdzając: „[n]ikt nie może być zmuszany do uczestniczenia ani do nieuczestniczenia w praktykach religijnych”. W równie oczywisty sposób z wolnością związana jest dobrowolność, czyli działanie wynikające z wolnej woli, działanie bez przymusu¹⁵⁷. Trzeba przyjąć, że motywem rozporządzenia przez osobę fizyczną swym mieniem, w tym jego darowania, mogą być względy sumienia lub motywacje zakotwiczone w normach religijnych. Wydaje się, że najczęściej tego rodzaju pobudki znajdują zastosowanie przy wspieraniu (albo celowym niewspieraniu) wybranych organizacji pozarządowych, przy powstrzymywaniu się od ekonomicznego wsparcia przedsiębiorstw poprzez zaniechanie zakupu ich produktów lub usług, a także przy partycypacji w kosztach funkcjonowania kościołów i innych związków wyznaniowych. W związku z powyższym uważam, że pomimo braku wyrażenia tego wprost przez ustrojodawcę, należy uznać, że do treści wolności sumienia i religii zalicza się także kwestia dobrowolnego wspierania działalności kościołów i innych związków wyznaniowych. Podobne stanowisko znane już jest w doktrynie. Dariusz Walencik podkreśla, że wolność sumienia i religii „oznacza niewątpliwie swobodę finansowego wspierania kościołów i innych związków wyznaniowych”, a także „wolność od przymusu świadczenia na związki wyznaniowe (lub też organizacje oparte na światopoglądzie ateistycznym), do których się nie należy”¹⁵⁸. Jak się bowiem wskazuje w międzynarodowej

¹⁵⁵ J. Patyk, op. cit., s. 72–76.

¹⁵⁶ M. Pietrzak, *Nowy Konkordat Polski*, „Państwo i Prawo” 1994, nr 1, s. 25.

¹⁵⁷ *Dobrowolność* – hasło [w:] *Słownik Języka Polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/dobrowolno%C5%9B%C4%87.html> (dostęp: 11.05.2021 r.).

¹⁵⁸ D. Walencik, *Dobrowolna...*, s. 107.

literaturze przedmiotu, z wolnością sumienia i religii nie sposób pogodzić przymusu finansowego wspierania rozszerzania przekonań, których się nie wyznaje¹⁵⁹.

Następnie należy rozważyć, jaki jest zakres przedmiotowy funkcjonowania wspólnot religijnych, który winien zostać objęty dobrowolnością świadczenia. Czy chodzi jedynie o działalność kultyczną, czy może także inne aktywności podejmowane przez związki wyznaniowe? Z całą pewnością osobom fizycznym należy pozostawić wolność świadczenia na działalność kultyczną oraz związaną z rozpowszechnianiem wiary i nawracaniem czy pozyskiwaniem nowych wyznawców. Przy założeniu, że jednostka uznaje jedynie swoją wiarę za prawdziwą i prowadzącą do szczęścia czy zbawienia, a także uważa czczony przez siebie boga za jedyne, wówczas wspieranie finansowe działań kultycznych innego związku konfesyjnego czy nawracania na inną religię może być pojmowane przez niektórych w kategoriach przyczyniania się do zatracenia bliźnich. Podobna logika, choć ograniczona tylko do jakości życia doczesnego, może kierować osobami niewierzącymi w istnienie bóstw. Przymus, choćby pośredni, finansowego wspierania rozszerzania światopoglądu, z którym jednostka się nie zgadza z pewnością mógłby kolidować z wolnością sumienia, a także wolnością religijną.

Uważam także, że funkcjonowanie jednostek organizacyjnych kościołów i innych związków konfesyjnych w sferze wypełniania funkcji publicznych nie powinno być objęte bezwzględną dobrowolnością, bowiem instytucje wyznaniowe wyręczają w tym zakresie państwo. W związku z tym należy dopuścić współfinansowanie przez państwo działań w szczególności w obszarze edukacji i wychowania, pomocy społecznej, działalności charytatywno-opiekuńczej, ochrony zdrowia, ochrony dziedzictwa narodowego i szerzenia kultury narodowej, czy zastępowania administracji publicznej (np. w zakresie doprowadzenia do wywołania skutków cywilnych przy wyznaniowej formie zawarcia małżeństwa). Z tej sfery aktywności związków konfesyjnych korzyści odnosi całe społeczeństwo, dlatego współfinansowanie takich działań z podatków opłacanych przez ogół obywateli, niezależnie od ich przekonań religijnych, jest dopuszczalne. Powyższe nie wyklucza udzielania przez osoby fizyczne dodatkowego, dobrowolnego wsparcia finansowego instytucjom wyznaniowym, ze względu na ich zaangażowanie w przestrzeni dobra wspólnego.

¹⁵⁹ Ibidem, s. 107; V. Pacillo, *Cooperazione dello Stato con le comunità religiose e finanziamenti pubblici*, „Annuario DiReCom” 2008, t. 7, s. 241; S. Ferrari, I.C. Ibán, *Diritto e religione in Europa occidentale*, Bologna 1997, s. 137–138.

Należy dalej wskazać, że zrównanie pod względem prawnym kościelnej działalności służącej celom humanitarnym, charytatywno-opiekuńczym, naukowym i oświatowo-wychowawczym z działalnością służącą analogicznym celom i prowadzoną przez instytucje państwowe, a także współfinansowanie tego rodzaju kościelnej działalności jest zgodne z wyrażoną w preambule Konstytucji zasadą pomocniczości, a także z zasadą współdziałania kościoła i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego. Zasada pomocniczości opiera się na założeniu, że zadania, które mogą być zrealizowane przez jednostkę lub społeczności niższe, nie powinny być wykonywane przez społeczności wyższe lub społeczność najwyższą jaką jest państwo. Ponadto omawiana zasada przewiduje, że społeczności wyższe spełniają służebną rolę względem społeczności niższych, zajmując się wyłącznie takimi zadaniami, których niższe społeczności nie są w stanie zrealizować¹⁶⁰. Stosowanie zasady pomocniczości jest korzystne dla wszystkich kategorii społeczności. Państwo, które ogranicza się do współfinansowania zadań, które z powodzeniem wykonują niższe społeczności, odnosi korzyść w postaci możliwości efektywnej alokacji zasobów i swojego zaangażowania w zadania najistotniejsze, które wymagają współdziałania na poziomie centralnym. Natomiast społeczności lokalne cieszą się większą swobodą funkcjonowania i pewnością prowadzenia działań dzięki finansowaniu przez państwo. Łącząc powyższe z lepszą znajomością lokalnych problemów i potrzeb, mogą one skuteczniej zabezpieczać potrzeby swych ziomków. Skoro zatem podejmowanie przez instytucje wyznaniowe działań zaliczanych do wypełniania funkcji publicznych oraz ich współfinansowanie z budżetu centralnego przynosi obywatelom korzyści w różnych sferach, nie należy absolutyzować dobrowolności świadczenia na związki konfesyjne w ich pozakulturowym wymiarze aktywności.

Trzeba również zauważyć, że na decyzję o wspieraniu finansowym wspólnot religijnych oddziałują przepisy prawa powszechnie obowiązującego, a także normy religijne i prawo wewnętrzne kościoła. Normy prawa wewnętrznego mogą różnie kształtować stosunek związku wyznaniowego i jego wyznawców do niektórych form wsparcia finansowego (np. Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli Ultimi Giorni odrzucił możliwość czerpania korzyści z włoskiej asygnaty podatkowej¹⁶¹). W wypadku wiernych Kościoła katolickiego można stwierdzić, że

¹⁶⁰ S. Dudra, op. cit., s. 186.

¹⁶¹ P. Stanisław, M. Ordon, *Finansowanie związków wyznaniowych w Republice Włoskiej: zarządzanie środkami z asygnaty podatkowej (otto per mille) przedmiotem krytyki Trybunału Obrachunkowego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2019, t. 22, s. 385 wraz z przypisem nr 13.

jest to prawo i obowiązek¹⁶². Poniżej zaprezentowane zostaną regulacje prawne w prawie świeckim i kanonicznym, które potwierdzają taką właśnie optykę.

6.1. Prawo świadczenia na rzecz wspólnot religijnych

W art. 5 u.g.w.s.w. ustawodawca zagwarantował, że obywatele (także cudzoziemcy i bezpaństwowcy¹⁶³) mają prawo do swobodnego świadczenia na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych oraz instytucji charytatywno-opiekuńczych. Przepis ten jest koherentny z konstytucyjną zasadą wolności sumienia i religii, bowiem w treści tej wolności zawierają się także ekonomiczne aspekty działania człowieka. Ustawodawca potwierdził także symetryczne uprawnienie kościołów i innych związków konfesyjnych do zbierania składek i otrzymywania darowizn, spadków i innych świadczeń od osób fizycznych i prawnych¹⁶⁴. Potwierdzeniem wolności pozyskiwania środków od wiernych jest zwolnienie osób prawnych kościołów i innych związków wyznaniowych od opodatkowania z tytułu przychodów ze swojej działalności niegospodarczej, a także od obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy podatkowe w tym zakresie¹⁶⁵, czy też wyłączenie zbiorów organizowanych przez kościoły i inne związki konfesyjne spod regulacji ustawą o zbiorach publicznych¹⁶⁶. W poprzednim stanie prawnym wyłączenie to oznaczało zwolnienie z obowiązku uzyskiwania zezwolenia na prowadzenie zbiórki. Obecnie, po zmianie zasad prowadzenia zbiorów publicznych, uzyskiwanie pozwoleń nie jest już przewidywane¹⁶⁷. Innymi przejawami poszanowania prawa jednostki do świadczenia na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych jest wprowadzenie preferencji podatkowych dla darczyńców w wypadku przekazywania darowizn na cele kultu religijnego czy działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych, a także umożliwienie przekazania 1,5% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych wybranej Organizacji Pożytku Publicznego, w tym także organizacjom wyznaniowym posiadającym taki status.

¹⁶² Por. J.P. Schoupe, op. cit., s. 95.

¹⁶³ Por. art. 7 u.g.w.s.w.

¹⁶⁴ Por. art. 19 ust. 2 pkt 8 u.g.w.s.w.

¹⁶⁵ Por. art. 13 ust. 2 u.g.w.s.w.

¹⁶⁶ D. Walencik, *Dobrowolna...*, s. 97. Por. art. 2 pkt 1 u.z.p.z.p., art. 21 Konkordatu, art. 57 u.s.p.k.k., art. 42 u.s.p.p.a.k.p., art. 36 u.s.p.k.e-a., art. 21 u.s.p.k.e.-r., art. 30 u.s.p.k.a.d.s., art. 35 u.s.p.k.ch.b., art. 31 u.s.p.k.e.-m., art. 29 u.s.p.k.p., art. 27 u.s.p.g.w.ż., art. 26 u.s.p.k.k.m., art. 28 u.s.p.k.s.m., art. 31 u.s.p.k.z.

¹⁶⁷ Por. P. Ruczkowski, *Nowe zasady prowadzenia zbiorów publicznych*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2014, nr 12, passim.

Także w C.I.C. zapisano prawo wiernych do przekazywania środków materialnych Kościołowi. Jest to nowa norma, której nie przewidywał C.I.C. 1917. Kanon 1261 § 1 stanowi, że „[w]ierni mają prawo przekazywać dobra doczesne na korzyść Kościoła”. Przepis ten stosuje się zarówno do ruchomości, jak i nieruchomości, a jego celem jest zapobieżenie ewentualnym ograniczeniom wprowadzanym przez państwo¹⁶⁸. Oczywiście prawo kanoniczne nie obowiązuje automatycznie w państwowym porządku prawnym, stąd nie może przepis kanoniczny skutecznie zablokować działań ustawodawcy świeckiego. Można zatem uznać za działanie niegodziwe, wprowadzenie przez państwo zakazu przekazywania świadczeń przez wiernych lub ich przyjmowania przez kościelne jednostki organizacyjne¹⁶⁹.

6.2. Obowiązek zaradzenia potrzebom Kościoła przez wiernych

Wyżej opisanemu prawu wiernych do świadczenia na rzecz Kościoła odpowiada wyrażone w kan. 1260 C.I.C. „prawo wrodzone” Kościoła do „domagania się od wiernych dostarczenia tego, co jest konieczne do osiągnięcia właściwych mu celów”. Owo prawo do wymagania czy też prawo otrzymywania środków materialnych odnosi się do przekazywania dóbr koniecznych do realizacji celów właściwych misji Kościoła i obejmuje zarówno dobrowolne ofiary, jak również obowiązkowe świadczenia¹⁷⁰. Natomiast Mariano López Alarcón wskazuje, że prawo domagania się ma relatywnie niewielkie następstwa, bowiem z mocą nakazu ustanowiony jest jedynie podatek na potrzeby seminarium (kan. 264 C.I.C.), zwyczajny podatek diecezjalny nakładany na publiczne osoby prawne i nadzwyczajny nakładany na pozostałe osoby fizyczne i prawne (kan. 1263 C.I.C.). Ponadto istnieje system opłat i ofiar (kan. 1264 C.I.C.)¹⁷¹.

Z wyżej opisanym prawem Kościoła skorelowany jest obowiązek wiernych do zaradzania potrzebom Kościoła. W kan. 1261 C.I.C. po § 1 wyrażającym prawo wiernych do świadczenia na rzecz Kościoła umiejscowiono normę, zgodnie z którą biskup diecezjalny powinien przypominać wiernym o obowiązku zaradzenia potrzebom Kościoła i w odpowiedni sposób domagać się jego wykonania (kan. 1261 § 2 C.I.C.)¹⁷².

¹⁶⁸ W. Wójcik, op. cit., s. 54.

¹⁶⁹ M. López Alarcón, op. cit., s. 935–936.

¹⁷⁰ D. Walencik, *Dobrowolna...*, s. 101–102.

¹⁷¹ P. Majer, op. cit., s. 935.

¹⁷² Por. Sobór Watykański II, *Dekret o posłudze i życiu prezbiterów „Presbyterorum ordinis”* [w:] *Sobór...* (dalej: *Presbyterorum ordinis*), pkt 20, 478–508.

Kanon 222 § 1 C.I.C. stanowi: „[w]ierni mają obowiązek zaradzić potrzebom Kościoła, aby posiadał środki konieczne do sprawowania kultu, prowadzenia dzieł apostołstwa oraz miłości, a także do tego, co jest konieczne do godziwego utrzymania szafarzy”. Powyższy obowiązek wynika zarówno z prawa Kościoła do domagania się świadczeń, jak również współodpowiedzialności wiernych za realizację misji Kościoła w świecie¹⁷³. Wynika on z fundamentalnej zasady równości wszystkich wiernych co do godności i udziału w pełnieniu misji Chrystusa, której podstawą jest odrodzenie w Chrystusie¹⁷⁴. Omawiany obowiązek obejmuje zarówno zaspokajanie potrzeb własnego Kościoła partykularnego, jak i innych Kościołów partykularnych i Kościoła powszechnego¹⁷⁵. Celem świadczeń są w szczególności potrzeby związane ze sprawowaniem kultu Bożego, działalnością apostołską i charytatywną oraz utrzymaniem osób duchownych i świeckich¹⁷⁶. Jak wskazuje Tomasz Wytrwał, ważna jest kolejność, w jakiej C.I.C. wymienia to, o co wierni powinni się troszczyć. Na pierwszym miejscu ustawodawca kościelny stawia posiadanie przez Kościół środków koniecznych do sprawowania kultu. Na drugim kodeks wymienia środki potrzebne do prowadzenia dzieł apostołstwa, a na trzecim środki potrzebne do realizacji dzieł miłości. Jako ostatnie wskazane są środki potrzebne do tego, co jest konieczne do godziwego utrzymania szafarzy¹⁷⁷. Co więcej obowiązek „wiernego” łożenia na Kościół znalazł się wśród przykazań kościelnych już w połowie XVI wieku¹⁷⁸, obecnie zaś piąte przykazanie kościelne brzmi: „[t]roszczyć się o potrzeby wspólnoty Kościoła”¹⁷⁹.

Wierni mogą spełnić swój obowiązek w dowolny sposób, zarówno poprzez świadczenia dobrowolne, jak i obowiązkowe. Warto także podkreślić, że wykonując władzę domagania się od wiernych dostarczenia tego, co jest konieczne do osiągnięcia właściwych mu celów Kościół nie stosuje środków prawnego przymusu ani sankcji karnych i dlatego akcentuje się raczej powinność wiernych zaradzania potrzebom Kościoła¹⁸⁰.

¹⁷³ Por. kan. 204 § 1, 208, 210 C.I.C.

¹⁷⁴ W. Góralski, *Lud Boży. Kościelne prawo osobowe*, Częstochowa 2006, s. 15–16; K. Mazur, op. cit., s. 304–306.

¹⁷⁵ J. Krukowski, *Komentarz do kan. 222 [w:] Komentarz do Kodeksu Prawa Kanonicznego*, t. II/1, red. J. Krukowski, Poznań 2005, s. 40.

¹⁷⁶ Por. kan. 281, 231 C.I.C.

¹⁷⁷ T. Wytrwał, *Przykazania kościelne*, „Studia Redemptorystowskie” 2010, nr 8, s. 201.

¹⁷⁸ Ibidem, s. 187–188.

¹⁷⁹ „Akta Konferencji Episkopatu Polski” 2003, nr 8, s. 33.

¹⁸⁰ M. López Alarcón, op. cit., s. 935.

7. Przyczyny zaangażowania państwa w finansowe wspieranie działalności kościołów i innych związków wyznaniowych

Prawodawca godzi się na różnego rodzaju elementy finansowania działalności wspólnot religijnych ze środków publicznych między innymi dlatego, że instytucje wyznaniowe zastępując państwo w podejmowaniu niektórych działań z zakresu funkcji publicznych finansują swoją aktywność głównie ze środków pozyskanych od wiernych danej wspólnoty wyznaniowej, beneficjentami zaś tych działań pozostaje całe społeczeństwo¹⁸¹. Ustawodawca wprowadza na przykład mechanizm odliczenia darowizny przekazanej na cele kultu religijnego oraz na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą, by spopularyzować dotowanie wspólnot wyznaniowych także przez osoby niebędące ich członkami. Należy jednak pamiętać, że z powyższego uprawnienia korzystają także (a raczej przede wszystkim) członkowie danego związku konfesyjnego. Co więcej, mogą oni wykorzystywać ewidencjonowany tryb przekazywania darowizn nie tylko obok tradycyjnie przyjętej ofiarności wiernych, ale również, przynajmniej w części, zamiast niej¹⁸². Z powyższego wynika, że wzrost dochodów pochodzących z rejestrowanych darowizn na cele kultu religijnego czy kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej nie musi oznaczać liniowego wzrostu przychodu kościołów i innych związków wyznaniowych. Jednak wykonywanie funkcji publicznych to nie jedyny powód, dla którego państwo wspiera finansowo działalność kościołów i innych związków wyznaniowych.

Jak zauważa R. Sobański istnieją trzy kategorie pożytków, jakie niesie ze sobą szeroko pojęta misja Kościoła katolickiego¹⁸³ (podział ten można odnieść poprzez analogię również do innych związków wyznaniowych). Pierwszą klasę stanowią dobra natury duchowej, których nie sposób wyrazić za pomocą zapisu cyfrowego, choć możliwość ich urzeczywistnienia jest finansowana przez wiernych z datków i opłat. Korzyści te odnoszą jednostki i one też je finansują, lecz nie każdy w równym stopniu – jedni skromniej, inni hojniej. Owo finansowanie nie jest ponadto realizowane proporcjonalnie do oszacowania odnoszonych przez siebie korzyści duchowych. Druga grupa to zyski, jakie przypadają wspólnocie w rozumieniu instytucjonalnym. W wypadku tej kategorii, tak jak i wcześniej, podstawą finansowania są składane przez ogół wiernych donacje oraz uiszczane opłaty. Trójpodziału dopełniają zyski czerpane już nie tylko przez wiernych i wspólnoty religijne, ale przez całe społeczeństwo. Do

¹⁸¹ Por. T. Stanisławski, *Darowizny jako sposób finansowania zadań publicznych związków wyznaniowych* [w:] *Funkcje publiczne związków wyznaniowych*, red. A. Mezglewski, Lublin 2007, s. 235.

¹⁸² Por. stan faktyczny sprawy zaprezentowany w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 grudnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 1126/13, LEX nr 1496582.

¹⁸³ R. Sobański, *Baza...*, s. 18.

tej grupy zaliczyć należy przede wszystkim owoce posłannictwa skierowanego *ad extra*, które ujawniają się na przykład poprzez realizowanie przez kościoły i inne związki konfesyjne funkcji publicznych. Czerpanie tego rodzaju profitów przez całe społeczeństwo jest możliwe dzięki przenikaniu się w przestrzeni publicznej obszarów działalności państwa oraz instytucji wyznaniowych. Trzeba podkreślić, że kościelna działalność społecznie użyteczna może mieć charakter wymierny finansowo, jak w wypadku prowadzenia placówek edukacyjnych czy leczniczych, ochrony zabytków czy działalności charytatywno-opiekuńczej, ale także niewymierny, który najlepiej dostrzegalny jest przez pryzmat formacji duchowej czy oddziaływania na profil etyczny społeczeństwa. Oszacowanie skutków tej niewymiernej aktywności związków wyznaniowych i przełożenie tychże efektów na rekompensatę finansową za podejmowane działania jest niemożliwe, próby zaś docenienia wkładu kościołów i innych związków konfesyjnych w rozwój moralny społeczeństwa mogą dokonywać się jedynie w sposób pośredni, na przykład poprzez uznanie i poszanowanie „pozycji publicznoprawnej” wspólnot religijnych. W opinii R. Sobańskiego, finansowanie kościołów nie narusza laickiego charakteru państwa, o ile laickości nie utożsamia się z programową laicyzacją, sprzeczną z zasadą wolności sumienia i religii.

Może się wydawać, że jedynie trzecia kategoria korzyści pozostaje w sferze zainteresowania państwa. Trzeba jednak zauważyć, iż służba na rzecz dobra człowieka i dobra wspólnego, którą podejmują wspólnoty religijne, nie mogłaby zostać urzeczywistniona bez zorganizowania i utrzymania rozbudowanej struktury związków konfesyjnych oraz nie przynosiłaby pożądanych skutków bez prowadzenia odpowiedniej formacji duchowej wiernych, którzy następnie są zatrudniani przez kościelne osoby prawne czy instytucje publiczne. Na możliwość i skuteczność działań instytucji wyznaniowych przynoszących zyski całemu społeczeństwu składają się także odnoszone przez wiernych korzyści pierwszej i drugiej kategorii, a państwo nie powinno tego faktu ignorować. Tym bardziej, że to korzyści duchowe są tymi pierwszorzędnymi zamierzonymi, a korzyści trzeciej kategorii są pozytywnymi efektami dalszego stopnia i konsekwencją korowej działalności związków wyznaniowych¹⁸⁴.

Szanując prawa człowieka, państwo gwarantuje jednostkom wolność sumienia i religii i zajmuje aktywną postawę wobec tego, co w ocenie obywateli jest pozytywne i przynosi im korzyść w postaci rozwoju osobistego. Państwo bezstronne światopoglądowo nie narzuca jednostkom rozwiązań, które uznaje za słuszne, lecz uznając swą służebną rolę względem

¹⁸⁴ Por. *ibidem*, s. 18–19.

obywateli, szanuje to, co oni uważają za właściwe. Ponadto finansowanie przez państwo kościelnej działalności społecznie użytecznej nie narusza wolności sumienia i religii nawet, gdy środki pozyskiwane są poprzez nałożenie obowiązkowego podatku kościelnego¹⁸⁵. W każdym społeczeństwie istnieje mniejsza albo większa grupa obywateli, która utożsamia swój rozwój duchowy z ogólnie pojętym dążeniem do doskonałości, dzięki na przykład wierności uniwersalnym wartościom lub praktykowaniu cnót. Taka postawa ma bez wątpienia korzystny wpływ na funkcjonowanie tej grupy w społeczności oraz na jej oddziaływanie na społeczeństwo (szczególnie jeśli osoby takie piastują funkcje związane ze służbą na rzecz dobra wspólnego). Szlachetne i pozytywne społecznie dążenia tych osób są wspierane dzięki działalności wspólnot religijnych przede wszystkim w dwóch pierwszych spośród wyżej opisanych wymiarów.

Przyjęcie przez państwo postawy wspierania kościołów i innych związków wyznaniowych oraz dzieł przez nie podejmowanych, uzasadnia się wolnością sumienia i religii jednostek oraz korzyściami, jakie czerpią one z funkcjonowania wspólnot religijnych¹⁸⁶. Państwo niekompetentne w sprawach religijnych, szanuje wybory dokonywane w tej kwestii przez obywateli oraz docenia kościelną działalność społecznie użyteczną ze względu na korzyści duchowe i materialne, czerpane przez jednostki. Przyjmując proaktywną postawę względem wspólnot wyznaniowych, państwo decyduje o sposobach i zakresie finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych, które o ile dokonuje się na zasadzie ich równouprawnienia, nie musi przekreślać bezstronności światopoglądowej czy świeckiego charakteru państwa.

Finansowanie wspólnot religijnych ze środków publicznych nie wynika z oceny głoszonej przez związki konfesyjne nauki, czy nawet korzyści duchowych osiągniętych przez jednostki, ale stanowi uznanie społecznej użyteczności funkcjonowania tychże związków, a także uznanie prawa obywateli do postrzegania praktykowania religii jako czynnika ich samorealizacji. Biorąc powyższe pod uwagę państwo decyduje się na promocję wolności religijnej i docenienie miejsca kościołów w przestrzeni publicznej. W związku z tym podejmowane są decyzje o zaangażowaniu odpowiedniej wielkości środków w finansowanie funkcjonowania kościołów i innych związków wyznaniowych lub o pośredniczeniu aparatu

¹⁸⁵ Por. M. Hucal, *Służba dobru wspólnemu związków wyznaniowych w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka* [w:] *Kościół i inne związki wyznaniowe w służbie dobru wspólnemu*, red. W. Uruszczak, K. Krzysztofek, M. Mikuła, Kraków 2014, s. 432–434.

¹⁸⁶ Por. R. Sobański, *Baza...*, s. 19.

skarbowego państwa w poborze podatków i przekazywaniu części z nich wspólnotom religijnym, tak jak dzieje się to przykładowo w Niemczech, Hiszpanii, we Włoszech, czy na Węgrzech¹⁸⁷. W ocenie R. Sobańskiego państwo tym samym „wykonuje własne promocyjne zadania wobec pluralistycznego społeczeństwa”¹⁸⁸. Dalej autor ten wskazuje, że opisywana postawa państwa wspierania kościołów i innych związków konfesyjnych nie stanowi ich przywileju, lecz jest „wynikiem uznania tego, na co Kościół «sobie» zapracował – i Kościół może liczyć na nią tylko wtedy, gdy na nią zapracuje”¹⁸⁹. Oznacza to, że wspólnoty religijne mogą liczyć na wsparcie państwa, gdy w społeczeństwie dostrzegalna jest grupa obywateli, która rozumie i docenia duchowe i doczesne korzyści wynikające z posłannictwa kościołów i innych związków wyznaniowych, które odnosi całe społeczeństwo. Za potwierdzenie tego R. Sobański uznaje uchwalenie w Hiszpanii i we Włoszech wsparcia finansowego w postaci asygnaty podatkowej na rzecz Kościoła katolickiego (w Hiszpanii) i innych zainteresowanych związków wyznaniowych (we Włoszech).

8. Podsumowanie

Stworzenie ram prawnych pozwalających kościołom i innym związkom wyznaniowym na zbudowanie bazy majątkowej pod właściwe im działania stanowi gwarancję sprawowania kultu, efektywnego pełnienia misji *ad intra* i *ad extra* oraz zapewnia utrzymanie duchowieństwa. Skuteczna realizacja przez wspólnoty religijne celów wynikających z ich posłannictwa jest ważna zarówno dla ich wyznawców, jak również dla całego społeczeństwa, które w pewnym zakresie czerpie korzyści z funkcjonowania kościołów i innych związków konfesyjnych. Ponadto zgromadzenie przez wspólnoty religijne dóbr doczesnych pozwala im na uniezależnienie się od państwa materialnie, politycznie i ideologicznie, a także stawia je w pozycji partnera dla państwa we współdziałaniu dla dobra człowieka i dobra wspólnego czy wypełnianiu funkcji publicznych. Z powyższych powodów ustanowienie w prawie powszechnie obowiązującym gwarancji uprawnień majątkowych związków wyznaniowych jest istotne dla zapewnienia korzyści państwu, społeczeństwu i samym wspólnotom religijnym.

¹⁸⁷ Ustanowienie obowiązkowego podatku kościelnego (*Kirchensteuer*) w Niemczech jest niejako wersją totalną zaangażowania państwa w finansowanie kościoła przez jego wiernych.

¹⁸⁸ R. Sobański, *Baza...*, s. 19.

¹⁸⁹ *Ibidem*, s. 20.

W polskim porządku prawnym można odnaleźć w aktach różnej rangi (Konstytucja, akty prawa międzynarodowego, ustawy) normy prawne wprost zapewniające – lub wskazujące pośrednio na przysługujące – wspólnotom konfesyjnym prawo nabywania, posiadania i zbywania mienia ruchomego i nieruchomego, nabywania i zbywania innych praw oraz zarządzania swoim majątkiem. Należy odnotować także, że zobowiązania międzynarodowe (np. EKPC) nie narzucają Polsce określonego modelu finansowania funkcjonowania wspólnot religijnych ze środków publicznych, o ile kryteria ewentualnego finansowania są obiektywne i niedyskryminujące, instytucjom wyznaniowym zaś nie gwarantują szczególnego statusu podatkowego.

Jednak, aby kościelne osoby prawne mogły stać się podmiotem obrotu prawnego w prawie świeckim, konieczne jest uzyskanie przez nie osobowości cywilnoprawnej. Jednostki organizacyjne, którym przyznano na mocy przepisów szczególnych osobowość prawną, wyposażone są w zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych, co umożliwia im partycypację w stosunkach cywilnoprawnych. Kościelna osoba prawna, która uzyskała osobowość cywilnoprawną ma prawo stać się przykładowo wierzycielem lub dłużnikiem, właścicielem, spadkobiercą, czy też stroną czynności cywilnoprawnej. Posiadanie odrębnej osobowości prawnej przez kościelną osobę prawną skutkuje tym, że prawa i obowiązki osoby prawnej przynależą do niej, a zarządzanie tą osobą prawną lub jej majątkiem przez podmioty spoza jej struktury organizacyjnej jest wykluczone, podobnie jak co do zasady wykluczona jest odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania osoby prawnej, która za własne zobowiązania odpowiada własnym majątkiem.

Nie istnieje ustawowy katalog źródeł finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych. Niemożliwe jest również stworzenie zamkniętego katalogu potencjalnych składników majątku kościelnej osoby prawnej i źródeł finansowania jej działalności. Do tych ostatnich należy zaliczyć przede wszystkim ofiarności wiernych, dotacje i subwencje ze środków publicznych, zwolnienia podatkowe i celne czy wreszcie zarządzanie własnym majątkiem w celu pomnażania kapitału.

W prawie kanonicznym wyróżnić można jeszcze, oprócz świadczeń obowiązkowych i dobrowolnych zawierających się w szeroko pojętej ofiarności wiernych, podatki, opłaty czy wpływy ze zreformowanych beneficjów. Podział na świadczenia obowiązkowe i dobrowolne nawet w ramach tej samej kategorii źródeł wynika z prawa wiernych do świadczenia na rzecz Kościoła i obowiązku zarządzania jego potrzebom. Możliwość ustanawiania podatków i opłat

tłumaczy zaś fakt, że Kościół wywodzi z prawa naturalnego i godności osoby ludzkiej swe prawo do posiadania dóbr doczesnych i uznaje za wrodzone swe prawo domagania się od wiernych tego co jest mu potrzebne do pełnienia misji. Łączy się z tym władzę wymagania od wiernych dostarczenia tego, co jest konieczne do osiągnięcia właściwych celów. Nie stosuje się przy tym środków prawnego przymusu ani sankcji karnych. Można zatem uznać, że normy prawa kanonicznego w tym zakresie odznaczają w pewnym sensie charakterem właściwym *soft law*, akcentując raczej opartą na odpowiedzialności za wspólną misję powinność wiernych łożenia na Kościół i ostatecznie szanując wolną wolę jednostki w zakresie jego finansowego wspomaganie.

W prawie powszechnie obowiązującym dobrowolność łożenia na wybraną instytucję wyznaniową jest jeszcze lepiej widoczna. W wypływającej z godności osoby ludzkiej i gwarantowanej konstytucyjnie wolności sumienia i religii zawiera się wolność wspierania działalności kościołów i innych związków wyznaniowych, także w wymiarze finansowym. Każda wolność łączy się z działaniem dobrowolnym, a więc pozbawionym przymusu czynienia lub nieczynienia czegoś wbrew swej wolnej woli. Nie da się zatem pogodzić pełnej realizacji wolności sumienia i religii z przymusem finansowego wspierania rozszerzania przekonań, których się nie wyznaje, czy utrzymywania wspólnoty wyznaniowej, której wierzeń się nie podziela. W związku z tym jednostkom należy pozostawić wolność świadczenia na działalność kultyczną oraz związaną z rozpowszechnianiem wiary i nawracaniem czy pozyskiwaniem nowych wyznawców.

Natomiast wypełnianie funkcji publicznych przez instytucje wyznaniowe nie musi być objęte bezwzględną dobrowolnością świadczenia na tę działalność. Instytucje te wyręczają w tym zakresie państwo, które zgodnie z zasadą pomocniczości, współfinansuje działania społeczności niższych dla zmaksymalizowania korzyści zarówno społeczności wyższego, jak i niższego rzędu. W związku z tym należy dopuścić współfinansowanie ze środków publicznych aktywności kościelnych jednostek organizacyjnych w szczególności w sferze edukacji i wychowania, działalności charytatywno-opiekuńczej, ochrony zdrowia czy ochrony dziedzictwa narodowego oraz szerzenia kultury narodowej. Ten pozakultyczny i pozaduszpasterski obszar działalności wspólnot religijnych przynosi korzyści całemu społeczeństwu, dlatego jego współfinansowanie ze środków publicznych, na które składa się ogół obywateli jest dopuszczalne. Bez zaangażowania państwa ciężar finansowania tego rodzaju aktywności spoczywałby jedynie na wiernych danego związku konfesyjnego, co doprowadziłoby do znacznego ograniczenia zakresu działań i ich pozytywnego wpływu na

społeczeństwo. Z tego powodu uzasadnione wydaje się zarówno bezpośrednie wsparcie konkretnych projektów ze środków publicznych, jak również stworzenie mechanizmów zachęcających ogół obywateli do współfinansowania cennych inicjatyw społecznych.

Skuteczne zastępowanie państwa w wypełnianiu funkcji publicznych nie jest jednak możliwe bez zorganizowania i utrzymania rozbudowanej struktury związków wyznaniowych oraz bez odpowiedniej formacji duchowej wiernych. Na możliwość prowadzenia działań przynoszących zyski całemu społeczeństwu wpływa sprawnie działająca struktura instytucjonalna oraz odnoszone przez jednostki korzyści duchowe. Te ostatnie wykorzystywane są na rzecz dobra człowieka i dobra wspólnego nie tylko podczas posługi w ramach dzieł prowadzonych przez wspólnotę religijną, lecz w całej aktywności człowieka. Państwo bezstronne światopoglądowo nie może tego faktu ignorować, lecz winno zapewnić jednostkom możliwość realizacji wolności sumienia i religii w odniesieniu do przekonań, które uznają one za słuszne i pożyteczne. Państwo niekompetentne w sprawach religii powinno życie zgodne z zasadami wiary postrzegać jako czynnik rozwoju osobistego jednostki, co przekłada się na ogólną jakość życia społeczeństwa i funkcjonowania państwa, a więc służy realizacji dobra wspólnego. Możliwość finansowania ze środków publicznych pewnych sfer funkcjonowania kościołów i innych związków wyznaniowych nie wynika zatem z oceny głoszonej przez te podmioty nauki, lecz z uznania społecznej użyteczności aktywności wspólnot religijnych oraz prawa jednostek do postrzegania praktykowania religii jako czynnika ich samorealizacji. Z powyższych względów poszanowanie przez państwo wolności sumienia i religii w sferze finansowej powinno się wyrażać w zagwarantowaniu jednostce dobrowolności świadczenia na wybraną instytucję wyznaniową oraz dopuszczeniu możliwości zaangażowania środków publicznych do wspierania kościołów i innych związków wyznaniowych w ich pozakulturowej działalności.

ROZDZIAŁ II. KONSTYTUCYJNE UWARUNKOWANIA WPROWADZENIA ASYGNATY PODATKOWEJ NA RZECZ KOŚCIOŁÓW I INNYCH ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH W POLSCE

1. Wprowadzenie

Implementacja do polskiego porządku prawnego nowego instrumentu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych musi spełniać wymagania stawiane obowiązującemu w Polsce prawu przez Konstytucję. Ustawodawca może inspirować się rozwiązaniami funkcjonującymi w innych państwach, jednak utrudnione będzie przeszczepienie zagranicznych regulacji do polskiego systemu finansowania wspólnot religijnych, bez dostosowania ich do polskich realiów i wymogów prawnych.

Wprowadzenie modelu asygnaty podatkowej do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych powinno wiązać się z likwidacją Funduszu Kościelnego i wyrównaniem strat wyrządzonych wspólnotom religijnym przez władzę ludową. Nie rozwijając w tym miejscu drugiego zagadnienia należy stwierdzić, że w jednym ze scenariuszy asygnata podatkowa powinna Fundusz Kościelny zastąpić jako bardziej demokratyczne i transparentne źródło finansowania wspólnot religijnych ze środków publicznych. Zniesienie Funduszu Kościelnego mogłoby między innymi przyczynić się do pełniejszej realizacji zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych oraz do pełniejszego urzeczywistnienia wolności sumienia i religii w aspekcie wolności niefinansowania wyznania, z którym jednostka się nie zgadza. Demokratyzację transferów majątkowych z budżetu państwa do kościołów i innych związków wyznaniowych postrzegać można również w kontekście poszanowania zasady autonomii i wzajemnej niezależności wspólnot religijnych i państwa.

Również w największej wspólnocie religijnej w Polsce – Kościele katolickim dostrzega się, że finansowanie działalności instytucji wyznaniowych wymaga modyfikacji. Pogląd ten znalazł swoje odzwierciedlenie już w Konkordacie, którego art. 22 ust. 2 przewiduje stworzenie przez układające się strony specjalnej komisji, która zajmie się koniecznymi zmianami w obszarze spraw finansowych instytucji i dóbr kościelnych oraz duchowieństwa. Jednocześnie Kościół prezentuje stanowisko, zgodnie z którym zanieśenie Funduszu Kościelnego bez wprowadzenia innego mechanizmu wspomagania ekonomicznego kościołów i innych

związków konfesyjnych jest nieakceptowalne z uwagi na niezwrócenie całości upaństwowionych dóbr kościelnych ich pierwotnym właścicielom. Także w tym wypadku wskazuje się niekiedy na asygnatę podatkową jako instrument, który mógłby z powodzeniem zastąpić Fundusz Kościelny.

Przed zbadaniem funkcjonujących w państwach europejskich modeli asygnaty podatkowej na rzecz wspólnot religijnych, należy przeanalizować wymogi, jakie konstrukcji asygnaty podatkowej funkcjonującej w Polsce stawia Konstytucja. W związku z powyższym, badania tego co dopuszcza lub na co wskazuje polska ustawa zasadnicza w kontekście regulacji, za pomocą której ustawodawca będzie chciał zmodernizować finansowanie kościołów i innych związków konfesyjnych ze środków publicznych, trzeba dokonać przede wszystkim w świetle konstytucyjnych zasad prawa wyznaniowego. Kluczowy pozostaje zatem art. 25 Konstytucji, który statuuje podstawy relacji państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, wprowadzając zasady równouprawnienia związków wyznaniowych, bezstronności światopoglądowej władz publicznych, autonomii i wzajemnej niezależności oraz współdziałania kościołów i innych związków wyznaniowych i państwa, a także zasadę konsensualnej regulacji stosunków państwo-kościół. Podstawą oceny projektowanych rozwiązań musi stać się także zasada wolności sumienia i religii (art. 53), szczególnie w obszarze gwarantującym jednostce prawo do milczenia. W analizach należy uwzględnić także preambułę Konstytucji, która może posłużyć interpretacji części artykułowej polskiej ustawy zasadniczej oraz ocenie zgodności aktów normatywnych z Konstytucją.

2. Równouprawnienie kościołów i innych związków wyznaniowych oraz bezstronność światopoglądowa władz publicznych

2.1. Zasada równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych

Idea przyjęcia modelu przyjaznego rozdziału kościoła i państwa w III Rzeczypospolitej znalazła swoje odzwierciedlenie w przepisie Konstytucji regulującym stosunki państwo-kościół (art. 25) pomieszczonym w rozdziale pierwszym ustawy zasadniczej dotyczącym ustroju państwa. Wyrażona w art. 25 ust. 1 Konstytucji zasada równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych zakotwiczona jest w przekonaniu o identycznej

indywidualnej godności osoby ludzkiej¹. Z nakazu równego traktowania każdego człowieka niejako zrodziła się dyrektywa zagwarantowania równego traktowania wspólnot religijnych, które w wymiarze instytucjonalnym zabezpieczają potrzeby duchowe jednostek. Poszanowanie wolności religijnej w państwie demokratycznym wymusza zagwarantowanie równouprawnienia wszystkim wspólnotom religijnym. Konsekwencją powyższej optyki pozostaje zakaz ustanawiania kościoła państwowego i przyjęcia modelu państwa wyznaniowego². Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż „podstawą aksjologiczną określonego tutaj równouprawnienia instytucjonalnego jest identyczna, indywidualna godność wyznawców wszystkich religii w demokratycznym społeczeństwie pluralistycznym, stanowiąca podstawową przesłankę jednakowej ochrony konstytucyjnej praw wyznawców różnych religii, wynikających z wolności religijnej. Równouprawnienie instytucjonalne kościołów jest tego konsekwencją. W płaszczyźnie ustrojowej zasada równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych wyklucza możliwość ustanowienia religii państwowej, nadania państwu charakteru wyznaniowego”³.

W orzecznictwie wskazuje się, że treścią zasady równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych jest założenie, że „wszystkie kościoły i związki wyznaniowe posiadające wspólną cechę istotną powinny być traktowane równo. Jednocześnie zasada ta zakłada odmienne traktowanie kościołów i związków wyznaniowych, które nie posiadają wspólnej cechy istotnej z punktu widzenia danej regulacji”⁴. Piotr Winczorek podnosi, że „[r]ównouprawnienie oznacza, że żaden z kościołów lub związków wyznaniowych nie może uzyskać w Rzeczypospolitej Polskiej pozycji prawnie uprzywilejowanej (por. art. 32), a prawa i obowiązki dotyczące jednego z nich mogą dotyczyć każdego z pozostałych. Nie oznacza to jednak, że ze względu na liczbę wyznawców i ugruntowanie w dziejach narodu i państwa pewne kościoły nie zajmują w społeczeństwie pozycji faktycznie pierwszoplanowych”⁵.

¹ Por. A.M. Abramowicz, *Zasada równouprawnienia związków wyznaniowych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2015, t. 18, s. 232–235; K. Doktor-Bindas, *Zasada równouprawnienia kościołów i związków wyznaniowych [w:] Podstawy regulacji stosunków państwo-Kościół w Rzeczypospolitej Polskiej i Republice Włoskiej*, red. P. Czarnek, D. Dudek, P. Stanisławski, Lublin 2010, s. 181–182.

² Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. K 3/09, OTK ZU 2011, Nr 5A, poz. 39, pkt III.3.3.

³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 grudnia 2009 r., sygn. U 10/07, OTK ZU 2009, Nr 11A, poz. 163, pkt V.5.

⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2003 r., sygn. K 13/02, OTK ZU 2003, Nr 4A, poz. 28, pkt III.1.

⁵ P. Winczorek, *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008, s. 65.

Błędem byłoby zatem utożsamienie równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych z ich identycznością faktyczną czy nawet prawną. Należy odrzucić prymitywny egalitaryzm na rzecz każdorazowego badania podobieństwa podmiotów ze względu na cechę istotną. Nie będzie w takim razie stanowić naruszenia zasady równouprawnienia zidentyfikowanie różnic relewantnych z perspektywy *ratio legis* regulacji prawnej i objęcie regulacją tylko podmiotów cechą tą posiadających⁶.

Nie ma wątpliwości, że na gruncie zasady równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych wykluczone są dyskryminacja lub uprzywilejowanie któregoś ze związków konfesyjnych. Wszędzie tam, gdzie wspólnoty religijne posiadają tę samą cechę istotną nie tylko nie wolno dokonywać różnicowania, lecz należy nadawać te same uprawnienia. Będzie to szczególnie aktualne w sytuacji uzyskania określonej cechy przez jakąś wspólnotę religijną, przez co powinna ona uzyskać pozycję prawną analogiczną do innych wspólnot lub w sytuacji uzyskania uprawnień najpierw przez jeden z kościołów, na przykład Kościół katolicki w konkordacie, przez co uprawnienia te winny zostać rozciągnięte na inne wspólnoty religijne posiadające tę samą cechę⁷.

Zasada równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych nie oznacza, że „nie są dopuszczalne konstytucyjnie pewne zróżnicowania statusu poszczególnych wyznań. Zróżnicowanie kościołów i związków wyznaniowych wynika z art. 25 ust. 4 stanowiącego, że stosunki między Rzeczpospolitą a Kościołem katolickim określają nie tylko ustawy, ale także umowa międzynarodowa ze Stolicą Apostolską. W tym kontekście Trybunał pragnie podkreślić, że zasady równouprawnienia instytucjonalnego nie można pojmować jako zasady tworzącej ekspektatywę uzyskania równości faktycznej. (...) Zasada równouprawnienia kościołów i związków wyznaniowych nie zakłada identycznego traktowania wszystkich związków wyznaniowych. Stanowi ona gwarancję, że organy władzy publicznej stworzą ramy prawne, które umożliwią realizację równouprawnienia, w zależności od właściwości i cech poszczególnych kościołów i związków wyznaniowych”⁸. Ograniczeniem zasady równouprawnienia pozostaje także art. 53 ust. 4 Konstytucji, który zezwala na nauczanie w szkole religii kościołów i innych związków wyznaniowych „o uregulowanej sytuacji prawnej”.

⁶ Por. syntetyczny opis poglądów doktryny na różnicę między równością a równouprawnieniem: M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 662–663; P. Borecki, *Zasada równouprawnienia wyznań w prawie polskim*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2007, t. 10, s. 134–138.

⁷ Por. J. Krukowski, *Konkordat polski. Znaczenie i realizacja*, Lublin 1999, s. 61.

⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. K 3/09, pkt III.3.3 i III.3.5.2.1.

Ponadto zróżnicowania prawne powinny wynikać z różnic faktycznych⁹. Sąd prawa zaproponował kryteria uzasadniające różnicowanie sytuacji prawnej kościołów i innych związków konfesyjnych. Trybunał wskazał, że z uwagi na „duże różnice uwarunkowań historycznych, liczebności, struktury i działalności poszczególnych kościołów i związków wyznaniowych, ustawodawca zmuszony był ustanawiać odmienne unormowania dotyczące regulacji spraw majątkowych kościołów i związków wyznaniowych”¹⁰. W doktrynie także podjęto próbę identyfikacji kryteriów dyferencjacji sytuacji prawnej wspólnot religijnych. Dariusz Dudek wskazuje na otwarty katalog tego rodzaju przesłanek odnoszących się do Kościoła katolickiego, w którym umieszcza tradycję i dziedzictwo narodowe, udział Kościoła w całej historii państwa i narodu polskiego, rzeczywistą misję Kościoła, rangę i skalę jego zaangażowania w ochronę życia ludzkiego i praw człowieka, w nauczanie i wychowanie moralne, w szeroko rozumiane działania socjalne i kulturowe, liczbę członków¹¹.

Trybunał Konstytucyjny wskazał także na warunki dopuszczalności różnicowania sytuacji prawnej podmiotów podobnych: „[p]o pierwsze, wprowadzone przez prawodawcę różnicowania muszą być racjonalnie uzasadnione. Muszą mieć związek z celem i treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma. Po drugie, waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie podmiotów podobnych, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku ich różnego traktowania. W sferze relacji między władzami publicznymi a kościołami i związkami wyznaniowymi ustawodawca powinien szczególnie starannie wyważyć kolidujące wartości i interesy, tak aby ustanawiane różnicowania nie naruszały uzasadnionych interesów kościołów i związków wyznaniowych mniejszościowych i nie prowadziły do ich dyskryminacji. Demokratyczny ustawodawca nie może w żadnym wypadku tracić z pola widzenia praw oraz słusznych interesów wyznań mniejszościowych. Po trzecie, różnicowanie podmiotów podobnych musi znajdować podstawę w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych. Różnicowanie kościołów i związków wyznaniowych, które nie znajduje odpowiedniej legitymizacji w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych, jest niedopuszczalne”¹².

⁹ Por. L. Garlicki, *Artykuł 25 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. II, Warszawa 2016, s. 608–610.

¹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2003 r., sygn. K 13/02, pkt III.8.

¹¹ Por. D. Dudek, *Równouprawnienie kościołów i związków wyznaniowych na tle konstytucyjnych zasad prawa wyznaniowego* [w:] *Prawo wyznaniowe w systemie prawa polskiego. Materiały I Ogólnopolskiego Symposium Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 14–16 stycznia 2003)*, red. A. Mezglewski, Lublin 2004, s. 205.

¹² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, OTK ZU 2009, Nr 11/A, poz. 167, pkt III.7.

Nie w każdym jednak przypadku odmienność faktyczna uzasadnia różnicowanie sytuacji prawnej. Piotr Tuleja wskazuje, że „[z]wiązek art. 25 ust. 1 oraz art. 32 Konstytucji jest źródłem obowiązywania zakazu dyskryminacji, w tym dyskryminacji pozytywnej, polegającej na zakazie uprzywilejowania kościoła lub związku wyznaniowego”¹³. Wykluczone zatem będzie między innymi stwarzanie ułatwień dla funkcjonowania kościołów i innych związków konfesyjnych pozostających w gorszej sytuacji faktycznej, w celu sztucznego, odgórnego wyrównywania różnic czy „zwiększania równouprawnienia”¹⁴. Ponadto przepisy prawa wyznaniowego nie powinny być narzędziem inżynierii społecznej w kwestiach wyznaniowych, a więc nie mogą ingerować w zastaną przez ustawodawcę strukturę przekonań aktywnie ją modelując, lecz powinny odzwierciedlać przekonania obecne w społeczeństwie. Także z tego powodu należy uznać za słuszną interpretację zasady równouprawnienia, która wyklucza prawne uprzywilejowanie lub dyskryminację, w tym dyskryminację pozytywną, poszczególnych wspólnot religijnych, co nie wyklucza obiektywnej dyferencjacji sytuacji prawnej związków wyznaniowych z uwagi na występowanie cechy istotnej z punktu widzenia *ratio legis* regulacji.

2.2. Zasada bezstronności światopoglądowej władz publicznych

Ustrojodawca w art. 25 ust. 2 Konstytucji ustanowił zasadę bezstronności światopoglądowej władz publicznych. Adresatem przepisu pozostają władze publiczne, w szczególności centralne i terenowe organy państwa, organy samorządu terytorialnego i zawodowego¹⁵. Ponadto sąd konstytucyjny trafnie zauważył, że „[w] pojęciu «władzy publicznej» mieszczą się bowiem także inne instytucje niż państwowe lub samorządowe, o ile wykonują funkcje władzy publicznej w wyniku powierzenia czy przekazania im tych funkcji przez organ władzy państwowej lub samorządowej. Wykonywanie władzy publicznej dotyczy wszelkich form działalności państwa, samorządu terytorialnego i innych instytucji publicznych, które obejmują bardzo zróżnicowane formy aktywności. Wykonywanie takich funkcji łączy się z reguły, chociaż nie zawsze, z możliwością władczego kształtowania sytuacji jednostki. Dotyczy to

¹³ P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 100.

¹⁴ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 662.

¹⁵ *Ibidem*, s. 664.

obszaru, na którym może dojść do naruszenia praw i wolności jednostki ze strony władzy publicznej”¹⁶.

Sformułowanie art. 25 ust. 2 Konstytucji obejmuje swym zakresem przedmiotowym przekonania religijne, światopoglądowe i filozoficzne. W doktrynie wskazuje się, że jedynym uzasadnieniem dla wyraźnego wymienienia przekonań religijnych i filozoficznych obok przekonań światopoglądowych, na które poprzednie się składają jest jednoznaczny zamiar ustrojodawcy, by zagwarantować wymóg bezstronności władz publicznych nade wszystko w stosunku do poglądów religijnych, a także do poglądów filozoficznych oraz podkreślenie *expressis verbis* swobody wyrażania tychże poglądów w życiu publicznym¹⁷. W ten sposób sformułowanie art. 25 ust. 2 nawiązywałoby silnie do gwarancji z art. 53 ust. 1 zarówno w aspekcie pozytywnym, jak i negatywnym¹⁸. Ponadto W. Brzozowski trafnie wskazuje, że „zapewnienie swobody wyrażania przekonań ma się dokonać nie tyle w opozycji do zachowania przez władze publiczne neutralności, co właśnie w związku z jej urzeczywistnieniem”¹⁹.

Leksem bezstronność, nieznanym uprzednio terminologii konstytucyjnej, został użyty celowo jako wyraz odciążenia się od sporów dotyczących otwartej albo zamkniętej interpretacji pojęcia neutralności. W jego pierwszym rozumieniu państwo winno zajmować neutralną pozycję względem przekonań światopoglądowych oraz nie ingerować w nie (także w wewnętrzne sprawy związków wyznaniowych). Drugi sposób odczytania treści neutralności opiera się na aktywnej eliminacji z życia publicznego elementów konfesyjnych oraz na zakazie ekspresji religijnej w przestrzeni publicznej, szczególnie gdyby osobowym źródłem owego uzewnętrznienia miały być osoby sprawujące funkcje publiczne²⁰. Wykorzystanie pojęcia

¹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., sygn. SK 18/00, OTK 2001, Nr 8, poz. 256, pkt IV.3; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, OTK ZU 2004, Nr 1A, poz. 3, pkt III.4.4.

¹⁷ Por. J. Szymanek, *Bezstronność czy neutralność światopoglądowa państwa (Uwagi na tle art. 25 ust. 2 Konstytucji RP)*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 5, s. 33–37; M. Olszówka, *Interferencja zasad prawa wyznaniowego instytucjonalnego*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2010, t. 2, s. 81.; W. Brzozowski, *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych w Konstytucji RP*, Warszawa 2011, s. 27–28.

¹⁸ Należy podzielić pogląd W. Brzozowskiego, który odczytuje art. 25 ust. 2 *in fine* jako „wzmocnienie przepisów rozdziału II Konstytucji RP mówiących o wolnościach łączących się z artykułowaniem stanowiska jednostki, indywidualnie lub wspólnie z innymi, w sprawach o istotnym znaczeniu dla wspólnoty politycznej. W grupie tej mieszczą się np. wolność sumienia i wyznania (art. 53), wolność wyrażania swoich poglądów (art. 54), wolność zgromadzeń (art. 57), wolność zrzeszania się (art. 58), wolność tworzenia i działania partii politycznych (art. 11 ust. 1) czy wolność prasy i innych środków społecznego przekazu (art. 14)” – W. Brzozowski, *Bezstronność...*, s. 229–230.

¹⁹ W. Brzozowski, *Bezstronność...*, s. 228–229.

²⁰ Por. L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 611.

bezsronności wraz z wyraźnym zagwarantowaniem dopuszczalności wyrażania swoich poglądów w życiu publicznym świadczy o odrzuceniu przez ustrojodawcę koncepcji neutralności zamkniętej²¹, które niekiedy ujmowane jest jako dopuszczenie zaangażowania, pod warunkiem zachowania obiektywizmu i jednakowości traktowania wszystkich wspólnot religijnych²² (które wiąże bezsronność władz publicznych z zasadą równouprawnienia wspólnot religijnych) lub jako życzliwe zainteresowanie²³. Zdaniem Leszka Garlickiego „aktywniejsza» bezsronność lepiej koresponduje z zasadą współdziałania, zawartą w art. 25 ust. 3”²⁴. Zasada bezsronności światopoglądowej władz publicznych odczytywana zatem powinna być jako zakaz ingerencji („oddziaływania”²⁵, aktywnego kształtowania) władz publicznych w sferę światopoglądową jednostki, lecz tam, gdzie „państwowa regulacja i ingerencja jest do pewnego stopnia nieunikniona, bezsronność oznacza jednakową miarę traktowania wszystkich wspólnot religijnych”²⁶, a zatem w tym ostatnim zakresie zasada bezsronności odczytywana jest w świetle normy art. 25 ust. 1 Konstytucji.

Komentowany przepis przesądza, że państwo nie jest kompetentne, by uznać określone religię, światopogląd czy system filozoficzny jako prawdziwe, dlatego też powstrzymuje się od afirmacji wybranych przekonań. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny „[p]aństwo bezsronne w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych nie może zajmować stanowiska w kwestii prawdziwości poglądów głoszonych przez teologię poszczególnych wyznań czy przez poszczególne nurty filozoficzne (...)”²⁷. Co więcej „[z]e względu na gwarancje przewidziane w art. 25 i 53 Konstytucji, władze publiczne nie powinny oceniać zasadności przekonań religijnych ani sposobów, za pomocą których są one wyrażane”²⁸. Nie oznacza to jednak nihilizmu aksjologicznego ani odrzucenia norm innych niż prawnopozytywne. W cytowanym wyżej wyroku sąd prawa konstataje dalej „(...) może natomiast uznawać znaczenie dla człowieka teologii różnych wyznań oraz filozofii we

²¹ Por. J. Szymanek, *Stosunki państwa ze związkami wyznaniowymi w świetle postanowień Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.* [w:] *Przestrzeń polityki i spraw wyznaniowych. Szkice dedykowane Profesorowi Januszowi Osuchowskiemu z okazji 75-lecia urodzin*, red. B. Górowska, Warszawa 2004, s. 472–473.

²² R.M. Małajny, *Regulacja kwestii konfesyjnych w Konstytucji III RP (refleksje krytyczne)* [w:] *Ze sztandarem prawa przez świat. Księga dedykowana Profesorowi Wieńczysławowi Józefowi Wagnerowi von Igelgrund z okazji 85-lecia urodzin*, red. R. Tokarczyk, K. Motyka, Kraków 2002, s. 290.

²³ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. I Aca 363/10, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 4, s. 200.

²⁴ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 612.

²⁵ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 184.

²⁶ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 613.

²⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt III.5.

²⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. K 52/13, OTK ZU 2014, Nr 11/A, poz. 118, pkt III.6.3.

wszystkich jej nurtach oraz wkład tych dziedzin wiedzy w rozwój kultury i myśli o człowieku”²⁹.

Preambuła Konstytucji wskazuje na aksjologiczne podstawy norm w akcie tym zawartych oraz na wartości, jakimi należy się kierować, stosując go w praktyce: „ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa oparte na poszanowaniu wolności i sprawiedliwości, współdziałaniu władz, dialogu społecznym oraz na zasadzie pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot. Wszystkich, którzy dla dobra Trzeciej Rzeczypospolitej tę Konstytucję będą stosowali, wzywamy, aby czynili to, dbając o zachowanie przyrodzonej godności człowieka, jego prawa do wolności i obowiązku solidarności z innymi, a poszanowanie tych zasad mieli za niewzruszoną podstawę Rzeczypospolitej Polskiej”. Dostrzeżenie i uznanie przez ustrojodawcę przyrodzonej i niezbywalnej godności jako źródła wolności i praw człowieka i obywatela sponuje odwołanie do porządku ponadprawnopozytywnego. Podobnie odwołanie do pojęcia dobra wspólnego (preambuła, art. 1, 25 ust. 3, 82 Konstytucji) musi zakładać odniesienie do zestawu wspólnych wartości. Immanentną cechą norm prawnych pozostaje ich aksjologiczny fundament, który szczególnie dobrze widoczny jest w normach ustrojowych (do których należy art. 25 Konstytucji), a w wymiarze teoretycznoprawnym dostrzegalny jest przede wszystkim przez pryzmat relacji funkcjonalnych różnych systemów normatywnych, czyli wzajemnego wpływu na kształtowanie się norm przez systemy religijny, moralny czy prawny³⁰.

Preambuła Konstytucji wskazuje także, że bezstronność światopoglądowa władz publicznych zasadza się na uniwersalnych wartościach, bowiem stwierdza ona: „my, Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej, zarówno wierzący w Boga będącego źródłem prawdy, sprawiedliwości, dobra i piękna, jak i nie podzielający tej wiary, a te uniwersalne wartości wywodzący z innych źródeł”. Zasada bezstronności światopoglądowej władz publicznych nie może w praktyce pozostawać w konflikcie z dyrektywą strzeżenia przez Rzeczpospolitą dziedzictwa narodowego (art. 5 Konstytucji) oraz faktu uznania dóbr kultury za źródło „tożsamości narodu polskiego, jego trwania i rozwoju” (art. 6 ust. 1). Po raz kolejny kontekstu interpretacyjnego dostarcza Preambuła polskiej ustawy zasadniczej, która polską kulturę uznaje za „zakorzenioną w chrześcijańskim dziedzictwie Narodu i ogólnoludzkich wartościach”. W odniesieniu do wartości chrześcijańskich dokonuje się podziału na wartości

²⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt III.5.

³⁰ Por. L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2014, s. 46–47.

religijne specyficznie chrześcijańskie, oparte na przesłankach teologicznych, które człowiek akceptuje aktem wiary oraz na uniwersalne wartości etyczne, wyrosłe na podstawie powyższych, w tym na godności osoby ludzkiej i prawach człowieka, które to wartości zostały zaakceptowane przez społeczność międzynarodową w umowach międzynarodowych dotyczących praw człowieka³¹. Wartości te nie zostały zatem stworzone przez prawotwórczą działalność państwa, lecz zostało przez prawodawcę dostrzeżone ich obiektywne istnienie i potwierdzone w prawie stanowionym. W kulturze nie tylko polskiej, ale w całym zachodnim kręgu kulturowym zaciera się zatem granica między wartościami „chrześcijańskimi” i „ogólnoludzkimi”, a kryterium różnicującym pozostaje uzasadnienie dla kierowania się tymi wartościami przez jednostki lub organy władzy publicznej.

Za naruszenie zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych uznaje się stanowienie lub stosowanie prawa w sposób aktywnie wspierający określone przekonania³². Dopuszczalne natomiast jest oparcie porządku prawnego na uniwersalnych wartościach etycznych, przy czym uniwersalizmu nie należy rozumieć w kategoriach ilościowych, czyli liczebności podmiotów uznających dane wartości. Uniwersalizm wynika z faktu, że urzeczywistnienie tych wartości nie dość, że nikomu nie zagraża, to nawet służy ogółowi – także tym, którzy wartości tych nie podzielają³³. Uzasadnieniem uniwersalizmu wartości i możliwości budowania na nich demokratycznego państwa pluralistycznego jest zatem właściwie pojmowane dobro wspólne. Ufundowanie systemu prawnego na uniwersalnych wartościach etycznych, pomimo ich związku z chrześcijaństwem, nie przesądza o wyznaniowym charakterze państwa, a nawet nie może stanowić kryterium oceny stopnia jego wyznaniowości.

Artykuł 25 ust. 2 *in fine* stanowi dyrektywę zachowania skierowaną do władz publicznych, które powinny „w sferze działań urzędowych państwa, tam, gdzie to nie narusza innych norm konstytucyjnych, dopuszczać ekspresję religii” (zasada ostrożnej akomodacji państwa do religii)³⁴. Zastosowanie tej zasady w sferze finansowego wspierania wspólnot

³¹ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 72–73.

³² O tym, że państwo nie może być bezwzględnie bezstronne w znaczeniu nieopowiadania się za jakimś światopoglądem – por. M. Dobrowolski, *Bezstronność (neutralność) państwa w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych – rzeczywistość czy utopia?*, [w:] *Podstawy regulacji...*, s. 193–200.

³³ W. Łączkowski, *Dylematy etyczne i światopoglądowe jako przedmiot kontroli konstytucyjnej* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 381–382.

³⁴ T.J. Zieliński, *Niekompetencja religijna władz publicznych jako aspekt zasady bezstronności z art. 25 ust. 2 Konstytucji RP* [w:] *Bezstronność religijna, światopoglądowa i filozoficzna władz Rzeczypospolitej Polskiej*, red. T.J. Zieliński, Warszawa 2009, s. 160.

religijnych przez państwo oznacza, że to drugie powinno powstrzymać się od łożenia na aktywności związków konfesyjnych, które mają religijny charakter. Wynika to z faktu, że państwo nie jest w stanie ocenić słuszności i trafności wydatkowania środków publicznych na określony cel, który wynika ze światopoglądu religijnego, bowiem jego też nie sposób empirycznie zweryfikować. W związku z powyższym, państwo bezstronne światopoglądowo i respektujące zasadę autonomii i niezależności kościoła i państwa każdego w swoim zakresie powinno powstrzymać się od finansowania aktywności *stricte* religijnych.

Należy jednak dostrzec, że z perspektywy zasady współdziałania kościoła i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego dużo rozleglejsza pozostaje sfera aktywności kościołów i innych związków wyznaniowych, która nie ma jednoznacznego charakteru religijnego, lecz ma wymiar społecznie użyteczny. Współfinansowanie tego rodzaju działań ze środków publicznych co do zasady nie narusza zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych, lecz jak słusznie postuluje Tadeusz Jacek Zieliński należy odrębnie oceniać każdy przypadek³⁵.

Do oceny zgodności finansowego wspierania działalności wspólnot religijnych z zasadą neutralności czy bezstronności państwa próbuje się formułować różnego rodzaju testy, które w swej istocie zasadzają się na rozstrzygnięciu czy kościoły i inne związki wyznaniowe zostały wykorzystane do realizacji świeckich celów analizowanej regulacji prawnej, czy może jej celem głównym lub pobocznym było wsparcie określonego światopoglądu religijnego. W tym kontekście przywoływano między innymi trzypunktowy test *Lemona*, zgodnie z którym badanie neutralności państwa odbywa się poprzez odpowiedzenie na pytania o świeckość celu ustawodawczego, popieranie bądź zwalczanie religii, a także nadmierne zaangażowanie się państwa w sprawy religii. Ze względu jednak na silnie ocenne kryteria zastosowane w analizie, test ten może dawać skrajnie odmienne rezultaty w zależności od doświadczenia życiowego i poglądów składu orzekającego, a także może być skutecznie wykorzystywany zarówno przez zwolenników czystej separacji, jak i przedstawicieli koncepcji większej akomodacji państwa do religii. Test ten uznawany jest także w doktrynie za sprzyjający powstawaniu „religii sekularyzmu, czyli świeckiego humanizmu”³⁶. Należy wreszcie podkreślić, że Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych Ameryki po blisko dwudziestu latach krytykowania lub ignorowania tego testu zastąpił go interpretacją klauzuli ustanawiającej pierwszą poprawkę przez pryzmat

³⁵ Ibidem, s. 163.

³⁶ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 665.

historycznych praktyk i ustaleń (*historical practices and understandings*), czyli historycznych faktów i oceny intencji ojców założycieli³⁷. Innym przykładem uczynić można pogląd Wojciecha Sadurskiego, który proponował w 1990 roku ocenę stopnia neutralności regulacji prawnej poprzez badanie, czy realizuje ona cel o charakterze świeckim czy religijnym albo inaczej czy ostałaby się ona w niezmienionej formie, gdyby wyeliminowano „wszelkie motywacje religijne ustawodawcy”³⁸. Trzeba zauważyć, że ewentualne religijne motywacje należą do niedostępnego dla ogółu *forum internum*, a te uzewnętrznianie przez autorów w uzasadnieniu projektu ustawy czy głoszone publicznie mogą nie obejmować całego spektrum przesłanek, które złożyły się na przekonanie o zasadności uchwalenia danej regulacji. Nie można przy tym wykluczyć, że to te nieujawnione pobudki mogły przeważać w procesie podejmowania decyzji o kierunku działań. Z drugiej strony zastosowanie tej koncepcji do przypadków, w których z różnych względów argumenty religijne czy szerzej światopoglądowe zostały ujawnione publicznie mogłoby przynieść fałszywe wyniki, bowiem i w tym wypadku nie sposób stwierdzić, czy stanowiły one rzeczywistą podstawę decyzji ustawodawcy, czy może są wyłącznie elementem narracji konstruowanej w oderwaniu od rzeczywistych przyczyn. Ocena motywacji konstruktów ustawodawcy, a w rzeczywistości osób, które realizują władzę ustawodawczą na poszczególnych etapach procesu legislacyjnego, musi zatem budzić uzasadnione wątpliwości. Właściwym ujęciem pozostaje (w indywidualnej i szczegółowej ocenie każdego przypadku, której w tym miejscu nie sposób dokonać *in abstracto*) badanie skutków regulacji dla dobra wspólnego wraz z oceną poszanowania innych niż wyrażona w art. 25 ust. 2 norm konstytucyjnych. Nawet jeżeli regulacja przewiduje finansowe korzyści dla instytucji wyznaniowych, lecz jednocześnie jej celem pozostaje spowodowanie pozytywnych skutków dla dobra wspólnego, to znaczy założone cele o charakterze świeckim zostaną osiągnięte przy wykorzystaniu przesunięcia majątkowego na rzecz instytucji wyznaniowych, a jednocześnie regulacja nie narusza innych norm konstytucyjnych, istnieje prawdopodobieństwo, że niezgodność regulacji z art. 25 ust. 2 Konstytucji nie zostanie stwierdzona.

³⁷ Por. *Kennedy v. Bremerton School District*, 597 U.S. (2022), Opinion of the Court s. 23 wraz z przypisem nr 4, tekst dostępny pod adresem internetowym: https://www.supremecourt.gov/opinions/21pdf/21-418_new_onkq.pdf.

³⁸ Pogląd Wojciecha Sadurskiego, cyt. za: T.J. Zieliński, *Niekompetencja...*, s. 164.

2.3. Interpretacja zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych w kontekście innych norm konstytucyjnych

Trybunał Konstytucyjny wypracował dość jednolitą linię orzeczniczą, w której zasadę bezstronności światopoglądowej władz publicznych interpretuje w powiązaniu z zasadą równouprawnienia związków wyznaniowych (art. 25 ust. 1), zasadą autonomii i niezależności kościoła i państwa, każdego w swoim zakresie (art. 25 ust. 3) czy zasadą wolności sumienia i religii (art. 53 ust. 1–3), bowiem „[a]rt. 25 i 53 mają charakter komplementarny i winny być rozpatrywane jako pewna całość”³⁹. Także w doktrynie podnosi się, że „zasada bezstronności organów władzy publicznej powinna zatem być interpretowana zarówno w kontekście pozostałych zasad określających relacje państwo–kościół, jak i gwarancji wolności sumienia i religii, zawartej w art. 53 Konstytucji RP”⁴⁰. Warto przytoczyć zatem *in extenso* ustalenia Trybunału: „[p]rzyjęte w art. 25 ust. 2 Konstytucji (...) rozwiązanie, zgodnie z którym władze publiczne w RP zachowują bezstronność w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych, w kontekście analizowanego wyżej ust. 1 tego artykułu oraz w kontekście ust. 3 tego artykułu, stanowiącego, że stosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi są kształtowane na zasadach poszanowania ich autonomii oraz wzajemnej niezależności w swoim zakresie – mieści się w ramach ogólnie pojmowanego modelu rozdzielenia państwa oraz kościołów i innych związków wyznaniowych. Rozwiązanie to jest zgodne z koncepcją neutralności światopoglądowej państwa, przyjaznego wobec kościołów i współpracującego z nimi, zapewniającego każdemu wolność sumienia i religii, co wszakże nie może oznaczać, że działania państwa winny zmierzać do zapewnienia faktycznej równości instytucjonalnej kościołów, związków wyznaniowych i wszystkich religii. Gdyby tak było, to w sytuacji istnienia kościołów i religii o bardzo zróżnicowanym poparciu społecznym (w szczególności liczby wyznawców), rodziłoby to nieuchronną ingerencję państwa (władz publicznych), mającą na celu osiągnięcie faktycznej równości między kościołami i religiami, co byłoby w rezultacie sprzeczne z zasadą bezstronności państwa oraz poszanowania autonomii i wzajemnej niezależności państwa, kościołów i innych związków wyznaniowych. Bezstronność władz publicznych w Rzeczypospolitej Polskiej, o której mowa w art. 25 ust. 2, w kontekście autonomii i wzajemnej niezależności, o której mowa w art. 25 ust. 3, oraz równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych (art. 25 ust. 1), nie może więc – zdaniem Trybunału – oznaczać faktycznej równości instytucjonalnej między kościołem

³⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 grudnia 2009 r., sygn. U 10/07, pkt V.5.

⁴⁰ P. Sobczyk, *Kilka uwag o bezstronności władz publicznych na kanwie wniosku o usunięcie krzyża z sali posiedzeń Sejmu RP*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15, s. 153.

rzymskokatolickim, dominującym w społeczeństwie polskim pod względem liczby wyznawców, a innymi kościołami i związkami wyznaniowymi. Nie może zarazem oznaczać takich działań państwa (władz publicznych), które aprobowałyby pozycję dominującą jednego kościoła przy dyskryminacji innych kościołów lub wyznań. Akceptacja przez państwo istniejącego status quo w zakresie struktury wyznaniowej społeczeństwa nie może więc prowadzić do zwiększania pozycji dominującej kościoła w wyniku działań samego państwa (władzy publicznej)”⁴¹.

W tym samym wyroku sąd prawa powiązał treść normy art. 25 ust. 2 także z art. 53 ust. 1–3 stwierdzając między innymi, że „dopuszczalna jest zmiana istniejącego status quo w sferze struktury wyznaniowej, jednakże bez ingerencji państwa, w sposób «naturalny», w wyniku ewolucji struktury świadomości społecznej, przy istniejącej swobodzie przekonań religijnych czy światopoglądowych i swobodzie wyboru dokonywanego przez każdą jednostkę. Na władzach publicznych, w myśl art. 25 ust. 2 Konstytucji, spoczywa obowiązek zapewnienia każdemu swobody przekonań i swobody ich wyrażania w życiu publicznym, a także związanej z tym swobody podejmowania odpowiednich decyzji. Bezstronność władz publicznych oraz respektowanie równouprawnienia kościołów i związków wyznaniowych przez władze publiczne wiąże się więc ściśle, co Trybunał podkreśla, z respektowaniem wolności przekonań religijnych i światopoglądowych oraz wolności ich wyrażania w życiu publicznym. Interpretacja treści normatywnych art. 25 ust. 1 i 2 Konstytucji winna być więc dokonywana w ścisłym związku z art. 53 ust. 1 Konstytucji, w którym mowa o zapewnieniu każdemu (przez władze publiczne) wolności religii (i wolności sumienia) oraz w związku z art. 53 ust. 2 Konstytucji. (...) W świetle powyższej analizy Trybunał pragnie podkreślić, że na gruncie Konstytucji, a zwłaszcza art. 25 ust. 2 oraz art. 53 ust. 1 i 2 – bezstronność działania władz publicznych w sprawach przekonań religijnych polega w szczególności na zapewnieniu każdemu korzystania z wszystkich praw wynikających z wolności religijnej, a także na zapewnieniu kościołom i związkom wyznaniowym posiadania świątyń i innych miejsc kultu. Powyższe przesłanki są zarazem koniecznymi warunkami równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych. (...) W świetle art. 25 ust. 1 i 2 Konstytucji oraz art. 53 ust. 1 i 2 Konstytucji, władze publiczne działają bezstronnie, a kościoły i związki wyznaniowe są równouprawnione, jeśli każdy może korzystać z praw wynikających z wolności religijnej, a kościoły i związki wyznaniowe mogą wypełniać swe funkcje wynikające z wolności religii i

⁴¹ Ibidem, pkt. V.5.

korzystać z uprawnień koniecznych dla realizacji tych funkcji, przy czym funkcje te realizują zapewniając w sposób równoprawny, każdemu z wyznawców różnych religii i wyznań, prawa będące konsekwencją wolności religii, o których mowa w art. 53 ust. 2 i 3 Konstytucji”⁴².

Trybunał Konstytucyjny dostrzegł także różnicę wynikającą z użycia w art. 25 ust. 2 Konstytucji leksemu „bezstronność” zamiast „neutralność” i oceniając, że ten pierwszy jest bardziej przychylny religii uznał, że dopuszczalne jest „pozytywne zaangażowanie na rzecz zapewnienia możliwie najszerszej wolności sumienia i religii wszystkim osobom w warunkach demokratycznego i pluralistycznego społeczeństwa”⁴³. Owo dopuszczalne pozytywne zaangażowanie oznacza między innymi, że zgodne z art. 25 ust. 2 Konstytucji pozostaje wsparcie finansowe ze środków publicznych dla wybranych (katolickich) szkół wyższych. Podobny wniosek w odniesieniu do finansowania katechez szkolnych należy wywieść z argumentacji Trybunału, w której sąd prawa nie dopatrzył się naruszenia zasady równości w finansowaniu lekcji religii z budżetu państwa⁴⁴. Ponadto w doktrynie podnosi się, że dofinansowanie katechezy w szkole nie stanowi dotowania kościołów i innych związków wyznaniowych, a wynagrodzenie katechetów (zarówno osób świeckich, jak i duchownych) jest dochodem osób fizycznych⁴⁵. Tego rodzaju transfer majątkowy nie mieści się w definicji finansowania pozytywnego, dla którego warunkiem jest wynagradzanie osoby duchownej jedynie ze względu na jej szczególny status, a nie ze względu na wykonywaną pracę – na przykład o charakterze dydaktycznym.

Kolejnym przykładem interpretacji zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych w kontekście zasady równouprawnienia wspólnot religijnych jest wyrok, w którym sąd prawa argumentuje, że w sferze „podejmowania działań kształtujących materialne warunki działalności wspólnot religijnych i światopoglądowych” zasada bezstronności światopoglądowej władz publicznych „w znacznym stopniu pokrywa się z zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych”. Dalej Trybunał przekonuje, że jeśli regulacja dotycząca materialnych warunków funkcjonowania wspólnot religijnych nie narusza zasady ich równouprawnienia to nie narusza także zasady bezstronności

⁴² Ibidem, pkt V.5.

⁴³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt. III.9.

⁴⁴ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 1993 r., sygn. U 12/92, OTK 1993, Nr 1, poz. 9, pkt III.5.

⁴⁵ M. Czuryk, *Religia jako przedmiot szkolny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Reddite ergo quae sunt Caesaris Caesari et quae sunt Dei Deo: Księga Jubileuszowa dedykowana księdzu profesorowi Józefowi Krukowskiemu z okazji 50-lecia pracy naukowej*, red. M. Sitarz, P. Stanisławski, H. Stawniak, Lublin 2014, s. 712–713.

światopoglądowej: „[z]asada bezstronności wyklucza bowiem stanowienie regulacji, które istotnie różnicują sytuację prawną wspólnot religijnych w zakresie materialnych podstaw ich działalności. W sytuacji, w której zaskarżony przepis dotyczący materialnych warunków działalności wspólnot religijnych nie narusza zasady ich równouprawnienia, nie ma podstaw do stwierdzenia, że wykracza on poza zakres swobody regulacyjnej wyznaczonej przez rozważaną zasadę bezstronności”⁴⁶. Konkluzja ta wydaje się kluczowa z perspektywy zgodnego z Konstytucją ukształtowania kręgu beneficjentów obywatelskiego odpisu podatkowego.

Jak wynika z nieobszernego już przeglądu ustaleń Trybunału Konstytucyjnego, osadzenie zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych w polskim modelu relacji państwo-kościół nierozzerwalnie wiąże się z zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych. Pozwala to podkreślić zakaz tworzenia pozycji dominującej kościoła większościowego przez władze publiczne, a jednocześnie uniemożliwia wykorzystanie narzędzi legislacyjnych do powodowania zmian w strukturze wyznaniowej społeczeństwa (która wszakże może i powinna zmieniać się organicznie – bez udziału władz publicznych). W tym kontekście koniecznym uzupełnieniem wyżej wymienionych zasad będzie zagwarantowanie jednostce swobody wyboru przekonań – w tym religijnych, ich uzewnętrzniania oraz postępowania w zgodzie z nimi – w tym możliwości korzystania ze sprzeciwu sumienia. Bezstronne działania władz publicznych w kontekście przekonań religijnych wymagać będą przede wszystkim zapewnienia każdemu możliwości nieskrępowanego korzystania z pełni praw wynikających z indywidualnej i instytucjonalnej wolności religijnej, co nieuchronnie prowadzi do wymogu równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych.

⁴⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. K 3/09, pkt III.3.5.4.

3. Autonomia i wzajemna niezależność wspólnot religijnych i państwa oraz ich współdziałanie dla dobra człowieka i dobra wspólnego

3.1. Zasada wzajemnego poszanowania niezależności i autonomii kościoła i państwa każdego w swoim zakresie

Konstytucja mówi o „autonomii” tylko w odniesieniu do kościołów i innych związków wyznaniowych (art. 25 ust. 3) oraz szkół wyższych (art. 70 ust. 5), choć leksemu tego używa w różnych supozycjach. W odniesieniu do wspólnot religijnych, art. 25 ust 3 *in initio* wyraża kluczową zasadę z perspektywy przyjętego w III RP modelu stosunków państwo-kościół, czyli przyjaznego rozdziału sformułowanego „w sposób nowoczesny i pozytywny”⁴⁷. Przepis ów uchwalono w brzmieniu: „[s]tosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi są kształtowane na zasadach poszanowania ich autonomii oraz wzajemnej niezależności każdego w swoim zakresie, jak również współdziałania dla dobra człowieka i dobra wspólnego”. W ten sposób porzucono także znaną z art. 70 ust. 2 Konstytucji PRL⁴⁸ formułę wrogiego rozdziału kościoła i państwa w brzmieniu „[k]ościół jest oddzielony od państwa”.

Ustrojodawca tworząc art. 25 ust. 3 Konstytucji obejmujący wskazanie na autonomię i niezależność kościoła i państwa oraz ich współdziałanie dla dobra człowieka i dobra wspólnego inspirował się Konstytucją duszpasterską o Kościele w świecie współczesnym „Gaudium et spes”, która stwierdza, że „[w]spólnota polityczna i Kościół są w swoich dziedzinach od siebie niezależne i autonomiczne. Obydwie jednak wspólnoty, choć z różnego tytułu, służą powołaniu jednostkowemu i społecznemu tych samych ludzi. Tym skuteczniej będą wykonywać tę służbę dla dobra wszystkich, im lepiej będą rozwijać między sobą zdrową współpracę uwzględniając

⁴⁷ P. Sobczyk, *Konstytucyjna zasada konsensualnego określania stosunków między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem katolickim*, Warszawa 2013, s. 147; Idem., *Podstawowe zasady relacji państwo-Kościół w nauczaniu Kościoła katolickiego i w prawie polskim. Zbieżności i rozbieżności* [w:] *Kościół a naród i państwo w perspektywie 1050. Rocznicy chrztu Polski*, red. J. Krukowski, M. Sitarz, I. Dosz, Lublin 2017, s. 222-223. O krytyce przedmiotowej syntagmy – por. R.M. Małajny, *Regulacja kwestii konfesyjnych...*, s. 294, 296. W doktrynie odnaleźć można także stanowiska, zgodnie z którymi syntagma ta jest „niespotykana” (J. Szymanek, *Regulacja stosunków...*, s. 41) bądź „odznacza się juredyczną nieokreślonością” (J. Szymanek, *Stosunki wyznaniowe we współczesnej Polsce (elementy prawa i praktyki)* [w:] *Polska w Unii Europejskiej a stosunki wyznaniowe*, red. C. Janik, Toruń 2005, s. 73) lub jest „niefortunna, ponieważ zawiera tyle wątpliwości i zastrzeżeń, że ustrojodawca nie powinien był jej bezkrytycznie zaaprobować” (R.M. Małajny, *III Rzeczypospolita państwem quasi-wyznaniowym* [w:] *Dziesięć lat Konstytucji RP*, red. E. Gdulewicz, H. Zięba-Załucka, Rzeszów 2007, s. 186).

⁴⁸ Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r., Dz. U. z 1952 r. Nr 33, poz. 232 z późn. zm.

także okoliczności miejsca i czasu”⁴⁹. Ustrojodawcy znany był także art. 7 konstytucji włoskiej, który w zdaniu pierwszym stanowi, że „[p]aństwo i Kościół katolicki są, każde we własnym zakresie, niezależne i suwerenne”⁵⁰. Ideę autonomii i niezależności kościoła i państwa wyraża również uprzednia względem polskiej ustawy zasadniczej konstytucja rumuńska. W art. 29 ust. 3 stanowi ona, że „[w]yznania religijne są wolne i organizują się zgodnie z ich statutami, na warunkach określonych ustawą”, a w ust. 5 „[w]yznania religijne są niezależne od państwa i korzystają z jego pomocy, włącznie z ułatwianiem wsparcia religijnego w wojsku, w szpitalach, w zakładach karnych, w domach starców i w sierocińcach”⁵¹. Twórcom Konstytucji RP znany był także tekst Konkordatu podpisanego 28 lipca 1993 roku, a ratyfikowanego już po uchwaleniu Konstytucji (wszedł w życie 25 kwietnia 1998 roku)⁵². W przepisie otwierającym ten akt wyrażono naczelną zasadę relacji państwa z Kościołem katolickim: „Rzeczpospolita Polska i Stolica Apostolska potwierdzają, że Państwo i Kościół Katolicki są – każde w swej dziedzinie – niezależne i autonomiczne oraz zobowiązują się do pełnego poszanowania tej zasady we wzajemnych stosunkach i we współdziałaniu dla rozwoju człowieka i dobra wspólnego”⁵³.

Autonomia i niezależność kościołów i innych związków wyznaniowych mają charakter pierwotny i zakotwiczone są w koncepcjach prawa naturalnego. Nie pochodzą one z nadania państwa, a więc nie są przywilejem ustanowionym łaską prawodawcy na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych⁵⁴. Państwo dostrzega, że owe wartości mają swoje źródło w wolności religii zakorzenionej w przyrodzonej i niezbywalnej godności ludzkiej, dlatego uznaje je w akcie prawnym najwyższej rangi. Autonomia i niezależność nie mają jednak charakteru absolutnego i są w pewnej mierze limitowane. Wyrażono to poprzez sformułowanie, że przysługują każdemu „w swoim zakresie” oraz ustanowienie zasady współdziałania dla dobra człowieka i dobra wspólnego tam, gdzie zakresy działania państwa i związków konfesyjnych się przenikają. Ponadto rzeczywisty kształt zasadzie autonomii i niezależności kościoła i

⁴⁹ *Gaudium et spes*, pkt 76.

⁵⁰ Cytaty za: Konstytucja Republiki Włoskiej z dnia 27 grudnia 1947 r., <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wlochy.html> (dostęp: 24.02.2023 r.).

⁵¹ Cytaty za: Konstytucja Rumunii z dnia 21 listopada 1991 r., tł. A. Cosma, https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Rumunia_pol_010711.pdf (dostęp: 24.02.2023 r.).

⁵² Por. M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 669; P. Winczorek, *Komentarz...*, s. 68.

⁵³ Z. Zarzycki wskazuje, że umieszczenie omawianej zasady w Konstytucji ma charakter dublujący i wzmacniający względem Konkordatu – Z. Zarzycki, *Zasada niezależności i autonomii Kościoła i państwa – czym naprawdę jest?* [w:] *Konkordat: ocena z perspektywy 15 lat obowiązywania*, red. P. Kroczyk, Kraków 2014, s. 70. .

⁵⁴ Por. P. Borecki, *W sprawie autonomii i niezależności związku wyznaniowego – uwagi na tle postanowienia Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z 12.05.2016 r., IV CSK 529/15*, „Polski Proces Cywilny” 2018, nr 1, s. 95.

państwa nadaje odczytanie jej w kontekście całego art. 25 Konstytucji, a możliwość ingerencji w działanie wspólnot religijnych limituje art. 31 ust. 3 i art. 53 ust. 5 Konstytucji⁵⁵.

Doktryna odróżnia treść użytych w art. 25 ust. 3 pojęć autonomii i niezależności stosując kryterium obszaru funkcjonowania kościoła i państwa. Autonomię odczytuje się jako zakaz ingerencji w sprawy wewnętrzne, niezależność zaś jako brak podporządkowania, czy swobodę działania w relacjach zewnętrznych z drugim z pary podmiotów⁵⁶. Ustrojodawca precyzuje jednak, że autonomia i niezależność przysługują wymienionym podmiotom każdemu „w swoim zakresie”. Wynika to z faktu odrębności realizowanych celów przez wymienione podmioty, a przez to sfer ich głównego zainteresowania. Sformułowanie to wyklucza także możliwość interpretacji, która próbowałaby zrównać pozycję państwa oraz kościołów i innych związków wyznaniowych. Zakres działania tych ostatnich jest ograniczony, podczas gdy aktywność państwa ma charakter uniwersalny, a jedynie sposób i formy działania podlegają ograniczeniom⁵⁷. W szczególności państwo może określać status prawny wspólnot religijnych biorąc jednak pod uwagę konstytucyjne zasady relacji państwowo-kościelnych. Z drugiej strony związki wyznaniowe mogą wpływać na bieg spraw państwowych jedynie poprzez nauczanie w sprawach społecznych, a zatem jedynie pośrednio poprzez swych wiernych lub sympatyków. Marcin Olszówka tłumaczy natomiast, że „autonomia oznacza prawo do samodzielnego decydowania o sprawach właściwych danej społeczności, czyli takich, które składają się na zakres semantyczny frazy «w swoim zakresie», a niezależność oznacza niepodleganie innej władzy przy podejmowaniu działań «w swoim zakresie»” uznając przy tym zwrot „poszanowania ich autonomii oraz wzajemnej niezależności” za „jeden niepodzielny termin legalny, właściwy wyłącznie normatywnemu ujęciu stosunków państwo – kościół”. Dalej autor ten stwierdza, że zastosowanie omawianego sformułowania uniemożliwia „przyjęcie przez ustawodawcę zwykłego oraz stosowanie przez organy władzy publicznej rozwiązań prawnych innych niż właściwe dla separacji przyjaznej, w szczególności zakładającej rozdział wrogi (zupełny) czy model państwa laickiego”⁵⁸.

⁵⁵ Por. L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 618.

⁵⁶ Por. J. Krukowski, *Konstytucyjny model stosunków między Państwem a Kościołem w III Rzeczypospolitej* [w:] *Prawo wyznaniowe w systemie...*, s. 95–97; D. Dudek, op. cit., s. 207; P. Sobczyk, *Kościół a wspólnoty polityczne*, Warszawa 2005, s. 151-154; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt III.10.

⁵⁷ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 617.

⁵⁸ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 670.

Z zasady poszanowania autonomii i wzajemnej niezależności odczytuje się prawo wspólnot religijnych do samodzielnego decydowania o swoich sprawach wewnętrznych, w szczególności określania treści swojej wiary i sposobów jej praktykowania oraz oddawania kultu religijnego, kształcenia duchownych czy szafarzy kultu, organizacji terytorialnej, sprawowania jurysdykcji kościelnej, zarządzania i administrowania jej sprawami, nadawania stanowisk kościelnych, określania zakresu działania poszczególnych funkcjonariuszy kościoła czy decydowania o przynależności do niej poszczególnych osób⁵⁹. Państwo nie ingeruje także w prawo wewnętrzne wspólnot religijnych ani ich funkcjonowanie. Niedopuszczalne jest także dokonywanie przez sąd powszechny oceny prawidłowości stosowania własnego prawa przez wspólnotę religijną⁶⁰. Z drugiej strony prawo wewnętrzne wspólnot religijnych nie obowiązuje bezpośrednio w porządku państwowym, zatem jego normy nie mogą nakładać obowiązków na obywateli nienależących do wspólnoty religijnej ani tym bardziej być obwarowane państwowym przymusem⁶¹. Władze publiczne powinny jednak szanować istnienie norm prawa kościelnego. Obowiązuje zatem zasada wzajemnej nieskuteczności: normy prawa kościelnego nie obowiązują bezpośrednio w porządku państwowym, a normy prawa państwowego nie obowiązują w sprawach wewnętrznych kościoła⁶².

Do zakresu spraw własnych państwa zalicza się w szczególności stanowienie prawa powszechnie obowiązującego (w tym stanowienie ogólnych ram prawnych działalności religijnej *sensu largo*), prowadzenie polityki wewnętrznej i zagranicznej państwa, sprawowanie wymiaru sprawiedliwości i stosowanie przymusu bezpośredniego⁶³. Wyróżnić można także zbiór, w którym państwo i wspólnoty religijne muszą współdziałać. Są to tak zwane *causae mixtae* albo *res mixtae*, do których zaliczyć można w szczególności kwestię nabycia osobowości cywilnoprawnej przez kościelną jednostkę organizacyjną, zawarcie związku

⁵⁹ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 618–620; M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 671–672. Por. także Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 13 lutego 2017 r., sygn. II Aka 207/16, Legalis nr 1611579. Natomiast Krzysztof Warchałowski podkreśla bezpośrednie, konkordatowe gwarancje dotyczące autonomii i niezależności takie jak uznanie osobowości prawnej Kościoła katolickiego i jego instytucji (art. 4), zagwarantowanie prawa do swobodnego i publicznego pełnienia swojej misji (art. 5), swobodę komunikowania się wewnątrz wspólnoty kościelnej (art. 3), zapewnienie Kościołowi prawa do posiadania i używania własnych środków społecznego przekazu (art. 20 ust. 2), prawo do zrzeszania się zgodnie z prawem kanonicznym (art. 19) czy prawo tworzenia struktur i obsadzania stanowisk kościelnych (art. 6-7) – K. Warchałowski, *Zasada autonomii i niezależności oraz wzajemnego współdziałania Kościoła i państwa w Konkordacie polskim z 1993 r. oraz umowach zawieranych między Radą Ministrów a poszczególnymi Kościołami i związkami wyznaniowymi [w:] Relacje państwo-Kościół w Europie. Studium prawa obowiązującego w Polsce i Hiszpanii*, red. P. Ryguła, Warszawa 2020, s. 173–176.

⁶⁰ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 2016 r., sygn. IV CSK 529/15, OSNC 2017, Nr 3, poz. 35.

⁶¹ P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 101–102.

⁶² L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 620.

⁶³ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 672.

małżeńskiego w wyznaniowej formie ze skutkami w prawie cywilnym, ochronę danych osobowych, szkolnictwo wyznaniowe, prowadzenie placówek leczniczych przez związki wyznaniowe czy administrowanie cmentarzami⁶⁴.

W odniesieniu do kwestii majątkowych należy wskazać, że do spraw własnych wspólnot religijnych zaliczyć trzeba określanie: stosunków finansowych w ramach związku religijnego, dopuszczalnych metod i źródeł pozyskiwania dochodów, sposobu zarządzania majątkiem oraz podmiotów uprawnionych do wydatkowania zgromadzonych funduszy. Do spraw własnych państwa należy zaś co do zasady ustalanie i pobór podatków, opłat i danin publicznych, określanie preferencji i ulg podatkowych, dotowanie czy subwencjonowanie ze środków publicznych wybranych podmiotów lub określonych zadań⁶⁵. Niektóre sfery gospodarczej działalności wspólnot religijnych i państwa, zaliczyć jednak trzeba do *res mixtae*. Będą do nich należały co do zasady instrumenty finansowania pozytywnego wspólnot religijnych, szczególnie w formie obligatoryjnego lub dobrowolnego podatku kościelnego. Ponadto Michał Rynkowski trafnie wskazuje, że szczególnym przypadkiem spraw wspólnych w Polsce było funkcjonowanie komisji regulacyjnych zajmujących się zwrotem upaństwowionych nieruchomości kościołów i innych związków wyznaniowych⁶⁶.

3.2. Zasada współdziałania wspólnot religijnych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego

Zasada współdziałania kościołów i innych związków wyznaniowych oraz państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego wyrażona w art. 25 ust. 3 Konstytucji *in fine*, celowo uzupełnia zasadę autonomii i wzajemnej niezależności wspólnot religijnych i państwa, każdego w swoim zakresie podkreślając przyjazny rozdział kościoła i państwa⁶⁷. Oddzielenie kościoła i państwa nie oznacza ich wzajemnej izolacji. Obywatele pozostają jednocześnie wiernymi poszczególnych związków wyznaniowych, stąd też oba podmioty oddziałują w pewnym sensie wspólnie na przestrzeń społeczną. Z powyższego wynika, że współdziałanie kościoła i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego jest „możliwe i celowe”⁶⁸. Podkreślić należy, że

⁶⁴ Por. M. Rynkowski, *Sądy wyznaniowe we współczesnym europejskim porządku prawnym*, Wrocław 2013, s. 28–31.

⁶⁵ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 672.

⁶⁶ M. Rynkowski, *Sądy...*, s. 31–32.

⁶⁷ Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt III.10.

⁶⁸ Por. P. Winczorek, *Komentarz...*, s. 68.

kościół i inne związki wyznaniowe są jedynymi wymienionymi *expressis verbis* w Konstytucji partnerami państwa w realizacji dobra człowieka i dobra wspólnego. Za umieszczeniem ich w tekście ustawy zasadniczej przemawia nie tylko wskazana wyżej zależność, lecz także wyjątkowe położenie i możliwości działania wspólnot religijnych względem innych podmiotów realizujących cele społecznie użyteczne oraz szczególna natura związków konfesyjnych. Zasada współdziałania wspólnot religijnych i państwa „[z]akłada zbieżność aksjologicznych podstaw i celów działania państwa i wspólnot religijnych. Takie założenie jest spójne z preambułą Konstytucji”⁶⁹. Paweł Sobczyk podnosi ponadto, że poprzez sformułowanie przedmiotowej zasady, „ustrojodawca wpisał instytucjonalne podmioty wyznaniowe w koncepcję pomocniczości i społeczeństwa obywatelskiego”⁷⁰.

Współdziałanie kościoła i państwa wymaga konsensualnego regulowania i realizowania relacji państwowo-kościelnych w celu skoordynowania wysiłków na rzecz urzeczywistnienia celów mieszczących się w pojęciu dobra człowieka i dobra wspólnego. Działania te winny być podejmowane zarówno w sferach spraw własnych każdego z podmiotów (nieobjęte wówczas współdziałaniem *sensu stricto*), jak i w sferze *causae mixtae* dzięki czemu składałyby się na wspólny kierunek oddziaływania na rzeczywistość właściwymi sobie sposobami, o tyle jednak, o ile pryncypia doktrynalne, zarówno religijne po stronie konfesyjnej, jak i ustrojowe po stronie państwowej na to pozwalają. Ponadto określenie celu działań w postaci „dobra człowieka i dobra wspólnego” nakazuje podjęcie wspólnego wysiłku nie tylko na rzecz jednostki albo ogółu społeczeństwa, lecz także odnalezienie konsensusu w zakresie działań, które wymagają wagi wolności i dobra jednostki z dopuszczalnym ograniczeniem osobistej wolności na rzecz dobra kolektywnego⁷¹.

Omawiana zasada ma charakter normy programowej, a więc zasady polityki państwa. Powyższe oznacza, że państwo nie ma obowiązku⁷², lecz powinność współdziałania ze wspólnotami religijnymi⁷³. Państwu pozostawia się zatem swobodę decydowania, jakie

⁶⁹ P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 103.

⁷⁰ P. Sobczyk, *Dobro wspólne jako cel współdziałania państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi*, „Kościół i Prawo” 2015, 4(17) nr 1, s. 172.

⁷¹ Uchylając się w tym miejscu od wyrażania ocen, wskazać wypada, że przykładem opisywanej sytuacji pozostaje współdziałanie państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi w okresie epidemii COVID-19.

⁷² Bogusław Banaszak wskazuje na „nakaz podejmowania wspólnych działań, gdy realizowane mają być cele konstytucyjnie określone – tzn. dobro człowieka i dobro wspólne” – B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 188.

⁷³ Syntetyczny przegląd definiowania istoty zasady współdziałania w doktrynie – por. w: P. Sobczyk, *Dobro...*, s. 172–174.

działania związków wyznaniowych wesprzeć, i do niego należy uprzednia ocena, czy działanie to służy dobru człowieka i dobru wspólnemu. Wspólnotom religijnym, zgodnie z charakterem norm programowych, nie przysługuje roszczenie o wsparcie przez władze publiczne konkretnej ich aktywności. Nie można zatem skutecznie żądać współdziałania państwa ze związkami konfesyjnymi w jakiegokolwiek sprawie⁷⁴. Fundamentem współpracy wspólnot religijnych i państwa jest zatem konsensus w zakresie zasadności przedsięwzięcia oraz pozytywnego skutku w postaci realizacji celu służącego dobru człowieka i dobru wspólnemu.

Ustrojodawca uczynił celem współdziałania związków wyznaniowych i państwa dobro człowieka i dobro wspólne. Pojęcia te należy interpretować w kontekście pozostałych norm konstytucyjnych, w tym przede wszystkim z przywołanym w preambule i art. 1 dobrem wspólnym oraz poszanowaniem godności człowieka (art. 30 Konstytucji). Dzięki temu zasada współdziałania została wpasowana w ramy aksjologiczne Konstytucji⁷⁵. Zdaniem B. Banaszaka w zamyśle ustrojodawcy mają to być „cele uniwersalne całej społeczności zorganizowanej w państwo”, a ich realizacja odbywa się poprzez „dobrowolne działania oparte na zasadach partnerskich, wspieranie aktywności państwa w niektórych dziedzinach przez kościoły i związki wyznaniowe i *vice versa*. Wszędzie tam, gdzie pojawia się płaszczyzna możliwej współpracy dla ich realizacji oba podmioty powinny podjąć współdziałanie zarówno jednorazowe, doraźne, jak i długofalowe, oparte na porozumieniach, umowach”⁷⁶.

Konstytucja nie precyzuje pojęcia współdziałania ani w odniesieniu do jej form⁷⁷ ani sfer wspólnego zaangażowania (z wyjątkiem nauczania religii w szkole). Zidentyfikować jednak można obszary wspólnego zainteresowania, do których należą: ochrona życia ludzkiego, instytucji małżeństwa oraz praw rodziny i innych praw człowieka, nauczanie i wychowanie moralne, działania socjalne, opiekuńcze i charytatywne, zwalczanie patologii społecznych, sfera kultury duchowej i materialnej, w tym ochrona, konserwacja, udostępnianie i upowszechnianie zabytków architektury, sztuki i literatury religijnej czy wreszcie zachowanie

⁷⁴ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 673.

⁷⁵ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 621.

⁷⁶ B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 188.

⁷⁷ Formy współdziałania Kościoła katolickiego i państwa opisane zostały w art. 22 ust. 2–3, art. 27–28 Konkordatu oraz art. 4 u.s.p.k.k. Por. P. Sobczyk, *Dobro...*, s. 176.

pokoju i kształtowanie warunków rozwoju kraju⁷⁸. Szczegółowe sfery współdziałania określać może ustawa lub umowa międzynarodowa, a także rozporządzenia i akty prawa miejscowego.

Do ekonomicznych sfer współdziałania państwa ze związkami wyznaniowymi zaliczyć należy przede wszystkim finansowanie duszpasterstwa służb mundurowych i podobnych oraz duszpasterstwa specjalnego, a także te obszary, które pozostają zbieżne z niektórymi celami Funduszu Kościelnego. Wśród nich wymienić trzeba przede wszystkim konserwację zabytków, ochronę dziedzictwa narodowego i kulturowego, działalność charytatywno-opiekuńczą i oświatowo-wychowawczą, a także zwalczanie patologii społecznych oraz współdziałanie w tym zakresie organów administracji rządowej z Kościołem Katolickim w Rzeczypospolitej Polskiej oraz innymi kościołami i związkami wyznaniowymi. Warto w tym kontekście przywołać stanowisko Piotra Tulei, zgodnie z którym zasada współdziałania wspólnot religijnych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego nakłada na państwo „ pewne obowiązki w odniesieniu do wspólnot religijnych, np. w zakresie ochrony zabytków”⁷⁹. Jak można się domyślać, obowiązki te mają zapewne także wymiar finansowy. Natomiast M. Olszówka podnosi, że przez pryzmat powinności współdziałania należy postrzegać określanie uprawnień majątkowo-finansowych wspólnot religijnych. Zaliczają się do nich ulgi podatkowe, dotacje, subwencje, preferencje w zakresie nabywania nieruchomości, zachęty dla osób trzecich do donacji na rzecz instytucji wyznaniowych i inne podobne. Ich ustanowienie należy do sfery spraw własnych państwa, lecz ich funkcjonowanie ma istotny wpływ na możliwość prowadzenia aktywności religijnej *sensu largo*⁸⁰.

W doktrynie obecne są głosy, że likwidacja Funduszu Kościelnego bez wprowadzenia innej formy finansowania aktywności związków konfesyjnych może być postrzegana jako naruszenie zasady współdziałania wspólnot religijnych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego⁸¹. Jak wskazano powyżej funkcjonowanie Funduszu Kościelnego przyczynia się do restauracji zabytkowych obiektów sakralnych oraz realizacji zadań z zakresu kościelnej działalności charytatywno-opiekuńczej czy oświatowo-wychowawczej. W tym zakresie niewątpliwie jakaś finansowa forma współpracy związków wyznaniowych i państwa jest

⁷⁸ Por. D. Dudek, op. cit., s. 208; P. Stanisławski, *Autonomia i niezależność oraz współdziałanie w relacjach między państwem a Kościołami i innymi związkami wyznaniowymi jako fundamenty instytucjonalnego prawa wyznaniowego Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *Relacje...*, s. 127–128.

⁷⁹ P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 103.

⁸⁰ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 674.

⁸¹ P. Kaleta, *Problemy prawne likwidacji Funduszu Kościelnego*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2012, t. 15, s. 268.

zasadna. Jednym z postulowanych rozwiązań jest utrzymanie specjalnego funduszu, którego cele byłyby ograniczone do wyżej wymienionych sfer. Kościoły i inne związki wyznaniowe mogłyby wówczas otrzymywać dotacje w drodze konkursu⁸². Pomysł ten należy jednak ocenić negatywnie w szczególności, gdyby miał to być „nowy” fundusz. Te same cele można osiągnąć uchylając podstawowy cel Funduszu Kościelnego, jakim jest finansowanie części składek na ubezpieczenia społeczne wybranych grup osób duchownych, jednocześnie nie odrywając współpracy od historycznych źródeł powstania specjalnego funduszu na rzecz związków konfesyjnych. Tworzenie nowego funduszu na realizację zadań społecznie użytecznych dla wybranej grupy podmiotów, może budzić sprzeciw innych uczestników społeczeństwa obywatelskiego. Ostatecznie zrównanie tego rodzaju działalności wspólnot religijnych i organizacji pozarządowych działa w obie strony, a argument, że wspólnoty religijne są jedynym wymienionym *expressis verbis* w Konstytucji partnerem państwa we współdziałaniu dla dobra człowieka i dobra wspólnego z pewnością okazałyby się nieprzekonywujący. Jednak nawet gdyby to Fundusz Kościelny miał dalej funkcjonować w okrojonym zakresie należałoby poszukiwać doskonalszego, bardziej transparentnego i nowocześniejszego rozwiązania.

Likwidacja Funduszu niewątpliwie osłabiłaby przestrzeń finansowego współdziałania państwa ze związkami wyznaniowymi. Wprowadzenie natomiast alternatywnego, bardziej demokratycznego mechanizmu przekazywania środków publicznych kościołom i innym związkom konfesyjnym (obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych) powinno zostać odebrane jako pogłębienie współpracy państwa z kościołami i innymi związkami konfesyjnymi dla dobra człowieka i dobra wspólnego.

4. Wymóg konsensualnego regulowania stosunków państwowo-kościelnych

Dwa ostatnie ustępy art. 25 Konstytucji określają konstytucyjny model konsensualnego regulowania relacji państwa z kościołami i innymi związkami konfesyjnymi. Ustęp 4 stanowi, że „[s]tosunki między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem Katolickim określają umowa międzynarodowa zawarta ze Stolicą Apostolską i ustawy”, a ostatnia jednostka redakcyjna art. 25 stwierdza, iż „[s]tosunki między Rzeczpospolitą Polską a innymi kościołami oraz związkami wyznaniowymi określają ustawy uchwalone na podstawie umów zawartych przez

⁸² P. Borecki, *Dylematy likwidacji Funduszu Kościelnego i komisji regulacyjnych*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 4, s. 143–144.

Radę Ministrów z ich właściwymi przedstawicielami”. Wymóg konsensualnego trybu kształtowania stosunków państwowo-kościelnych jest konsekwencją uznania autonomii i niezależności kościołów i innych związków wyznaniowych oraz szczególnej pozycji i funkcji tych podmiotów w społeczeństwie demokratycznym. Artykuł 25 ust. 4–5 Konstytucji stanowi szczególną proceduralną gwarancję respektowania przez państwo autonomii wspólnot religijnych⁸³. Możliwość uregulowania stosunków Kościoła katolickiego z państwem w konkordacie traktowana jest jako szczególna konstytucyjna gwarancja zasad sformułowanych w art. 25 ust. 2 i 3 Konstytucji⁸⁴. Natomiast z faktu, że konkordat zawierany jest między dwoma równorzędnymi w świetle prawa międzynarodowego podmiotami, wyprowadza się wniosek o szczególnym stopniu trwałości zawartych w nim unormowań⁸⁵.

Odmienne modele regulacji ustanowione w art. 25 ust. 4 i 5 Konstytucji należy postrzegać jako swoistą korektę zasady równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych, która uniemożliwia interpretowanie art. 25 ust. 1 Konstytucji w kategoriach prostego egalitaryzmu⁸⁶. Dla Trybunału Konstytucyjnego dyrektywa regulowania stosunków państwa ze związkami religijnymi w indywidualnych ustawach wyznaniowych jest argumentem „za dopuszczalnością różnicowania kościołów i związków wyznaniowych”⁸⁷. Choć nadmienić należy, że chodzi tu głównie o zróżnicowanie instytucjonalne, bowiem nawet „szczególna pozycja instytucjonalna nie może w żaden sposób dotyczyć równych praw każdego, wynikających z wolności wszystkich religii i wyznań”⁸⁸. Dopuszcza się uregulowanie stosunków z Kościołem katolickim w umowie międzynarodowej, której to formy z obiektywnych przyczyn nie przewiduje art. 25 ust. 5 (inne związki wyznaniowe nie mają podmiotowości prawnomiędzynarodowej)⁸⁹. Jest to dla Trybunału odzwierciedleniem uprzywilejowanej sytuacji Kościoła katolickiego względem pozostałych związków

⁸³ Por. P. Borecki, *Autonomia kościołów i innych związków wyznaniowych we współczesnym prawie polskim*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15, s. 88.

⁸⁴ P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 103.

⁸⁵ P. Winczorek, *Komentarz...*, s. 69; L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 623.

⁸⁶ P. Tuleja wskazuje wręcz, że „[z]e względu na prawnomiędzynarodowy status Stolicy Apostolskiej Konstytucja odstąpiła od równego traktowania wszystkich kościołów i związków wyznaniowych” – P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 103.

⁸⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt III.7.

⁸⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 grudnia 2009 r., sygn. U 10/07, pkt V.5.

⁸⁹ Należy podzielić pogląd W. Brzozowskiego, zgodnie z którym „[t]he fact is that the reason for designing the legal status of the Catholic Church on a separate basis has nothing to do with the idea of granting special privileges to the dominant confession” – W. Brzozowski, *Religious Neutrality and its Enemies: The Polish Experience* [w:] *State and Religion. Between Conflict and Cooperation*, red. D. Ehlers, H. Glaser, Baden-Baden 2020, s. 420.

konfesyjnych⁹⁰, a przez to sąd prawa interpretuje art. 25 ust. 4 jako „*lex specialis* o ograniczonym zakresie”⁹¹ (ograniczonym zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych). Zróznicowanie to uświęcone wyraźnym przepisem konstytucyjnym, statusem Stolicy Apostolskiej w prawie międzynarodowym, a także polską tradycją regulowania stosunków z Kościołem katolickim w konkordatach oraz praktyką innych państw w tym zakresie⁹², przynosi także pozytywne skutki mniejszościowym związkom wyznaniowym.

W stosunku do mniejszościowych związków konfesyjnych wprowadza się wymóg zawarcia przez państwo umowy z ich przedstawicielami – uprzedniej względem uchwalenia ustawy. Zasada bilateralności posiada zatem dwie formy szczegółowe, które są konsekwencją i konkretyzacją zasady równouprawnienia kościołów i innych związków konfesyjnych⁹³. Wymóg konsensualnego określania relacji państwa z kościołem większościowym i z pozostałymi związkami wyznaniowymi będzie zatem w praktyce realizowany odmiennie. Naruszenie zaś konstytucyjnych wytycznych w zakresie bilateralnego trybu regulowania stosunków państwowo-kościelnych skutkować może wystąpieniem przez związek wyznaniowy do Trybunału Konstytucyjnego⁹⁴ z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności ustawy z Konstytucją⁹⁵. W wypadku nieuwzględnienia tego wniosku otwarta pozostaje droga sądowa przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka. Kościoły i inne związki wyznaniowe mogą wystąpić do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem dotyczącym aktu normatywnego dotyczącego spraw objętych ich zakresem działania, a zatem także dotyczącego spraw majątkowych i finansowych w zakresie, w jakim kwestie te nie są zastrzeżone do wyłącznej regulacji przez stronę państwową.

Cechą wspólną odmiennych trybów bilateralnego regulowania stosunków państwa z kościołem większościowym i pozostałymi związkami wyznaniowymi jest indywidualne i w pełni konsensualne kształtowanie tych stosunków – zarówno w aspekcie proceduralnym, jak i

⁹⁰ Argumentacja zmierzająca do przyznania Kościołowi katolickiemu statusu *primus inter pares* jest konstytucyjnie wątpliwa z uwagi na art. 25 ust. 1 Konstytucji. Wymagałaby ona także dyskryminacji pozytywnej mniejszościowych związków wyznaniowych, co także nie jest dopuszczalne w świetle zasady równouprawnienia wspólnot religijnych. Por. J. Szymanek, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawach wyznaniowych i światopoglądowych* [w:] *Standardy bezstronności światopoglądowej władz publicznych*, red. A. Mezgelewski, A. Tunia, Lublin 2013, s. 114–116.

⁹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 grudnia 2009 r., sygn. U 10/07, pkt V.5.

⁹² D. Dudek, *op. cit.*, s. 209.

⁹³ J. Szymanek, *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego...*, s. 113–114.

⁹⁴ Por. art. 191 ust. 1 pkt 5 w związku z art. 191 ust. 2 Konstytucji, art. 11 ust. 3 u.g.w.s.w.

⁹⁵ Por art. 188 pkt 1 Konstytucji.

materialnoprawnym⁹⁶. Zakres przedmiotowy ustawy partykularnej będzie bowiem każdorazowo wynikał z woli zarówno strony państwowej, jak i kościelnej. Dzięki temu przepis gwarantuje zarówno stabilność statusu prawnego (szczególnie w odniesieniu do regulacji zawartych w umowie międzynarodowej), jak i elastyczne definiowanie stosunków w zależności od potrzeb poszczególnych związków konfesyjnych⁹⁷.

Do zakresu przedmiotowego ustaw partykularnych zalicza się przede wszystkim wyliczenie rodzajów osób prawnych związku konfesyjnego wraz z zasadami reprezentacji oraz regułami nabywania osobowości prawnej i inne kwestie związane z udziałem w obrocie prawnym kościelnych osób prawnych, w tym obowiązek notyfikacji organom władzy publicznej zmian personalnych czy organizacyjnych wewnątrz związku religijnego. Zasadne jest umieszczenie w ustawie partykularnej również przepisów gwarantujących działalność religijną *sensu stricto* i potwierdzających uprawnienia organizacyjno-samorządowe oraz wolność sumienia i religii wyznawców układającej się wspólnoty religijnej⁹⁸. Choć kwestie te należą do zakresu spraw własnych związku wyznaniowego, to zalecane jest ustawowe potwierdzenie gwarancji autonomii i niezależności związku religijnego⁹⁹. Kolejnym obszarem mieszczącym się w zakresie przedmiotowym indywidualnych ustaw wyznaniowych jest działalność religijna *sensu largo* wspólnoty konfesyjnej. Co więcej ustawa partykularna może i powinna potwierdzać prawo do podejmowania inicjatyw oświatowo-wychowawczych, charytatywnych, kulturalnych, jak również – co nie budzi sporów – określać szczegółowe zasady oraz formy ewentualnego współdziałania z organami władzy publicznej w tych obszarach¹⁰⁰.

Kontrowersje budzi w doktrynie włączenie do zakresu przedmiotowego omawianych ustaw spraw majątkowo-finansowych. Mieszczą się bowiem one w zakresie spraw własnych kościołów i innych związków wyznaniowych, gdy idzie o ich stosunek do dóbr doczesnych, z drugiej zaś strony wskazuje się, że określanie i pobieranie podatków czy ustanawianie preferencji, ulg i zwolnień podatkowych należy do zakresu spraw własnych państwa. Część autorów opowiada się jedynie za możliwością opiniowania przez przedstawicieli związków

⁹⁶ M. Olszówka, *Ustawy wyznaniowe. Art. 25 ust. 5 Konstytucji RP – próba interpretacji*, Warszawa 2010, passim.

⁹⁷ Idem, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 675.

⁹⁸ Ibidem, s. 676–677.

⁹⁹ D. Walencik, *Zakres przedmiotowy umowy z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP [w:] Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisław, M. Ordon, Lublin 2013, s. 267–268.

¹⁰⁰ Por. M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 677; D. Walencik, *Zakres...*, s. 268–269.

wyznaniowych projektów aktów prawnych dotyczących uprawnień majątkowych tychże związków¹⁰¹. Niemniej jednak sprawy majątkowo-finansowe dotknięte są w wielu sferach powinnością współdziałania wspólnot religijnych i państwa, o czym była mowa wyżej. Wydaje się, że możliwość objęcia omawianych kwestii zakresem przedmiotowym ustawy partykularnej potwierdził Trybunał Konstytucyjny wskazując, że „Konstytucja pozostawia szeroki zakres swobody zainteresowanym kościołom i związkom wyznaniowym oraz Radzie Ministrów w zakresie kształtowania treści prawodawstwa, które ich dotyczy. Swoboda ta nie jest jednak nieograniczona, ponieważ przyjęte rozwiązania prawne muszą być zgodne z normami konstytucyjnymi, w tym m.in. z zasadą równości jednostek oraz zasadą równouprawnienia kościołów i związków wyznaniowych”¹⁰², a także, iż „[s]fera stosunków między Rzeczpospolitą Polską a kościołami i związkami wyznaniowymi, o której mowa w art. 25 ust. 4 i 5 Konstytucji, objęta zasadą konsensualnej regulacji stanowiącej na podstawie umów zawieranych z poszczególnymi wspólnotami religijnymi, może obejmować także status szkół i uczelni prowadzonych przez te wspólnoty”¹⁰³ z czego wyprowadza się wniosek, że przytoczone twierdzenie obejmuje także kwestię finansowania uczelni prowadzonych przez wspólnoty religijne¹⁰⁴.

Opowiadając się za możliwością regulowania spraw majątkowo-finansowych w ustawach partykularnych, należy wskazać, że do kwestii szczegółowych należą przede wszystkim instrumenty finansowania pozytywnego, finansowanie szkolnictwa wyznaniowego, zwolnienia podatkowe i celne, subwencje i dotacje, odliczenia darowizn od podstawy opodatkowania, zwrot upaństwowionych dóbr kościelnych czy wreszcie funkcjonowanie Funduszu Kościelnego i jego likwidacja albo zastąpienie¹⁰⁵.

¹⁰¹ Por. P. Borecki, *Glosa do uchwały całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2005 r.*, *FPS 5/04*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2–3, s. 156–157; A. Czochara, T.J. Zieliński, *Ustawa o stosunku państwa do Gmin Wyznaniowych Żydowskich w Polsce. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 259.

¹⁰² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2003 r., sygn. K 13/02, pkt III.1.

¹⁰³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt III.2.

¹⁰⁴ P. Stanisławski, *Sprawy majątkowe jako element stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi* [w:] *Finansowanie Kościołów...*, s. 28–29.

¹⁰⁵ Por. M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 677; P. Stanisławski, *Sprawy majątkowe...*, s. 32; D. Walencik, *Regulacja spraw majątkowych związków wyznaniowych jako przejaw zasady bilateralności* [w:] *Bilateralizm w stosunkach państwo-kościelnych*, red. M. Bielecki, Lublin 2011, s. 224–233.

4.1. Układowy tryb regulacji stosunków państwa z Kościołem katolickim

W art. 25 ust. 4 Konstytucji ustrojodawca wprowadził mieszany model kształtowania relacji państwa z Kościołem katolickim. Podstawą modelu uczyniono umowę międzynarodową, której postanowienia uzupełniane są ustawami zwykłymi. Ratyfikowana umowa międzynarodowa po jej ogłoszeniu stanowi część krajowego porządku prawnego i jest co do zasady bezpośrednio stosowana. Natomiast umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawami (art. 91 ust. 1-2 Konstytucji). Odnotować należy pogląd Trybunału, zgodnie z którym „przepisy ratyfikowanego konkordatu stały się nie tylko częścią porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, o wyższej mocy obowiązywania niż przepisy ustawowe, ale zostały, na mocy art. 25 ust. 4 Konstytucji, faktycznie inkorporowane do materii konstytucyjnej”¹⁰⁶. Przytoczony pogląd Trybunału nie zmienia jednak faktu, że konkordat musi być zgodny z Konstytucją.

W doktrynie zdaje się przeważać pogląd jakoby państwo zostało na mocy komentowanego przepisu zobligowane do ułożenia stosunków z Kościołem katolickim w formie umowy międzynarodowej¹⁰⁷. Pogląd ten należy jednak poddać krytyce jako zbyt daleko idący. Przede wszystkim nałożenie takiego obowiązku pomija wolę drugiej strony umowy, bez której do zawarcia umowy dojść nie może. Wypełnienie takiego obowiązku przez stronę państwową może być zatem niemożliwe, a sama koncepcja jest sprzeczna z istotą konsensualnego określania relacji między obu podmiotami. Po wtóre nałożenie na władze publiczne konstytucyjnego obowiązku zawarcia umowy rodzi szereg komplikacji praktycznych, na przykład w zakresie przebiegu negocjacji. Strona posiadająca wiedzę o konieczności podpisania umowy przez drugą ze stron może to skutecznie wykorzystywać. Strona państwowa może zatem stanąć przed wyborem zerwania negocjacji z powodu braku porozumienia co do treści umowy albo zawarcia niezadowolającego konkordatu z uwagi na konieczność wypełnienia konstytucyjnego obowiązku. Nakładanie przez suwerena takiego ograniczenia na władze publiczne jest nieracjonalne. Wreszcie warto podkreślić, że państwo ma kompetencje do regulowania statusu prawnego wspólnot religijnych na swoim terytorium, przez co to strona państwowa jawi się jako dominująca w procesie określania sytuacji prawnej

¹⁰⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 grudnia 2009 r., sygn. U 10/07, pkt V.5. Por. także glosy krytyczne: W. Brzozowski, *Glosa do wyroku TK z dnia 2 grudnia 2009 r., U 10/07*, „Przegląd Sejmowy” 2010, nr 4, s. 201–202.; P. Borecki, M. Pietrzak, *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych a Trybunał Konstytucyjny*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 5, s. 25.

¹⁰⁷ Tak: M. Pietrzak, *Stosunki państwo-kościół w nowej konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 12, s. 180; J. Krukowski, *Konstytucyjny...*, s. 100; L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 623; P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 103.

związku wyznaniowego na swoim terytorium, a zasady ochrony wolności sumienia i religii, bezstronności światopoglądowej władz publicznych, autonomii i niezależności wspólnot religijnych czy bilateralizmu stanowią ograniczenia dla niedemokratycznych zapędów prawodawcy, wyznaczając ramy swobody regulacji. W związku z powyższym należy przychylić się raczej do poglądu wyrażonego przez B. Banaszaka, który wskazuje na „obowiązek dążenia do zawarcia tej umowy”¹⁰⁸. Także M. Olszówka krytycznie odnosi się do wyprowadzania z art. 25 ust. 4 Konstytucji obowiązku zawarcia konkordatu, odczytując z tej normy raczej ciążącą na organach władz publicznych „powinność uregulowania stosunków z Kościołem katolickim w drodze umowy międzynarodowej”¹⁰⁹. Jednocześnie uważam wyżej wymienione stanowiska za zbyt niedookreślone, co może rodzić trudności w praktycznym ich zastosowaniu. Moim zdaniem należy przyjąć, że komentowany przepis wyraża obowiązek władz publicznych do pozytywnego ustosunkowania się do możliwości uregulowania stosunków państwa z Kościołem katolickim w formie umowy międzynarodowej oraz podjęcia i prowadzenia negocjacji w dobrej wierze, z intencją zawarcia konkordatu. Odnotować również trzeba, że w doktrynie wskazuje się na wynikający z art. 25 ust. 4 Konstytucji „zakaz w zwyczajnych warunkach wypowiedzania już zawartego konkordatu, chyba że np. okazałby się on sprzeczny z ustawą zasadniczą, czy zostałby istotnie i wielokrotnie naruszony przez stronę kościelną”¹¹⁰.

Zdaniem Piotra Tulei zakres przedmiotowy konkordatu wyznacza w szczególności materia art. 25 Konstytucji (choć w innych przepisach, na przykład w art. 53 Konstytucji, także można poszukiwać inspiracji do zakreślenia treści unormowań konkordatowych). Ponadto konkordat nie powinien swym zakresem treściowym wykraczać poza obszar stosunków państwo-kościół¹¹¹.

Konkordat polski w art. 27 stanowi, że sprawy wymagające nowych lub dodatkowych rozwiązań będą regulowane na drodze nowych umów między Układającymi się Stronami albo uzgodnień między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej i Konferencją Episkopatu Polski upoważnioną do tego przez Stolicę Apostolską. W praktyce tryb ten nie został zachowany

¹⁰⁸ B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 189.

¹⁰⁹ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 678.

¹¹⁰ P. Borecki, *Funkcja stabilizacyjna konkordatu między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską z 1993 r.*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2019, nr 5, s. 33.

¹¹¹ P. Tuleja, *Art. 25...*, s. 103. Odmienne wskazuje się, że „przedmiotowy zakres konkordatu odzwierciedla (a zarazem determinuje) zakres i sposób rozumienia przez państwo sfery stosunków objętych wymogiem konsensualnej regulacji” – L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 624–625.

choćby w wypadku nowelizacji dodającej uroczystość Objawienia Pańskiego (w tekście ustawy zwaną Świętem Trzech Króli) do katalogu dni ustawowo wolnych od pracy. Uchwalając ustawę z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw¹¹² nie dochowano przewidzianego w Konkordacie trybu porozumienia układających się stron¹¹³ czy wymogu uprzednich uzgodnień państwa z Konferencją Episkopatu Polski, które przewiduje w wypadku zmiany uregulowań dotyczących dni wolnych od pracy art. 17 ust. 2 u.s.p.k.k. Choć niedochowanie formalności nie wpłynęło negatywnie na ocenę projektu przez Kościół katolicki (Kościół wyrażał już wcześniej aprobatę dla analogicznej obywatelskiej inicjatywy ustawodawczej), brak ten był zasadnie krytykowany w doktrynie – głównie ze względu na uszczuplenie traktatowych kompetencji Stolicy Apostolskiej oraz naruszenie kompetencji Rady Ministrów¹¹⁴.

Model mieszany regulacji stosunków państwa z Kościołem katolickim dopuszcza „uzupełniające”¹¹⁵ określanie tych stosunków w ustawach zwykłych, zgodnych z konkordatem. Za tego rodzaju akty prawne uznaje się u.s.p.k.k. oraz szereg ustaw regulujących kwestię finansowania katolickich szkół wyższych oraz wydziałów teologicznych¹¹⁶.

Artykuł 25 ust. 4 Konstytucji nie formułuje wymogu uchwalenia ustawy na podstawie uprzednio zawartej umowy z Kościołem. Mimo tego Trybunał Konstytucyjny uznał, że „[w]ymóg wcześniejszej umowy między Radą Ministrów a przedstawicielami kościoła stosuje się również do uchwalania ustaw regulujących stosunek Państwa do Kościoła Katolickiego”¹¹⁷. Leszek Garlicki wskazuje cztery argumenty za brakiem istnienia przedmiotowego wymogu¹¹⁸. Pierwszy odnosi się do tego, że ustrojodawca nadał różną treść ust. 4 i ust. 5, a działanie to musi mieć znaczenie prawne. Po drugie opisany w art. 25 ust. 5 Konstytucji wymóg zawarcia umowy poprzedzającej uchwalenie ustawy stanowi ograniczenie ustawodawczej suwerenności parlamentu, które nie może być interpretowane rozszerzająco. Zgodnie z kolejnym argumentem art. 27 Konkordatu wymagający wprowadzania zmian na drodze nowych umów między

¹¹² Dz. U. Nr 224, poz. 1459.

¹¹³ Por. art. 9 ust. 2 i art. 27 Konkordatu.

¹¹⁴ Por. P. Sobczyk, *Konstytucyjna...*, s. 290–293, P. Borecki, *Respektowanie Polskiego Konkordatu z 1993 r.*, Warszawa 2012, s. 29–30.

¹¹⁵ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 625.

¹¹⁶ Por. M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 678–679.

¹¹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2003 r., sygn. K 13/02, pkt III.1.

¹¹⁸ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 625. Za brakiem obowiązku opowiadają się także: P. Borecki, M. Pietrzak, *Glosa do wyroku TK z dnia 2 kwietnia 2003 r., K 13/02*, „Przegląd Sejmowy” 2003, nr 5, s. 101; A. Januchowski, *Forma regulacji stosunków prawnych między państwem a związkami wyznaniowymi w Konstytucji RP*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 3, s. 7–8.

układającymi się stronami albo uzgodnień między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej i Konferencją Episkopatu Polski upoważnioną do tego przez Stolicę Apostolską stanowi wystarczającą gwarancję proceduralną. Po ostatnie, dotychczasowa praktyka ustawodawcza obejmowała wyrażanie przez Kościół akceptacji dla proponowanych zmian w prawie w sposób niesformalizowany. W szczególności bez zawarcia umowy uprzedniej względem uchwalenia ustawy.

Paweł Sobczyk, dzieląc wyżej przytoczony pogląd Trybunału Konstytucyjnego, podaje szereg podstaw zasadności takiego stanowiska. Pierwszy odnosi się do nadrzędności Konkordatu względem ustaw i faktu, że procedura opisana w art. 27 Konkordatu ma zastosowanie do ustaw, o których mowa w art. 25 ust. 4 Konstytucji. Wymaga ona zawarcia uzgodnienia, które jak wskazuje Autor winno mieć formę pisemną¹¹⁹. Drugi z przedstawianych argumentów dotyczy wnioskowania *a maiori ad minus* – skoro sprawy wymagające nowych lub dodatkowych rozwiązań będą regulowane na drodze nowych umów między układającymi się stronami konkordatu albo uzgodnień między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej i Konferencją Episkopatu Polski upoważnioną przez Stolicę Apostolską, to tym bardziej wolno zawrzeć umowę między Radą Ministrów a właściwymi przedstawicielami Kościoła katolickiego ze względu na hierarchię podmiotów¹²⁰. Kolejny argument wynika z zasady równouprawnienia. Opisany w art. 25 ust. 5 Konstytucji wymóg zawarcia umowy poprzedzającej uchwalenie ustawy nawiązuje do umowy międzynarodowej wymienionej w ustępie wcześniejszym i stanowi przykład realizacji zasady równouprawnienia niezależnie od pozycji prawnomiędzynarodowej związku wyznaniowego. Zasada sformułowana w art. 25 ust. 1 Konstytucji oraz założenie, że sformułowanie art. 25 ust. 4–5 Konstytucji nie są „doskonałe z językowego/gramatycznego punktu widzenia” przemawia za tym, by zawarcie umowy między Radą Ministrów a KEP upoważnioną przez Stolicę Apostolską uznać za „uzasadnioną prawnie formę określania stosunków między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem katolickim”¹²¹. Ostatni argument wynika z faktu podjęcia długoletnich negocjacji między państwem a stroną kościelną w toku przygotowywania tekstu u.s.p.k.k. Jako że akt ten można uznać za pierwszy uchwalony w konsensualnym trybie regulowania stosunków państwo-

¹¹⁹ Por. P. Sobczyk, *Konstytucyjna...*, s. 328–329. Por. także D. Walencik, *Nowelizacja ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w kontekście zasady bilateralności*, „Forum Prawnicze” 2011, z. 2, s. 41, 47.

¹²⁰ Por. P. Sobczyk, *Konstytucyjna...*, s. 330.

¹²¹ Por. ibidem, s. 331–332; P. Sobczyk, *Negocjacje...*, s. 286–287. Por. także T.J. Zieliński, *Regulacja...*, s. 54; D. Walencik, *Realizacja...*, s. 43.

Kościół, wykładnia przepisów konstytucyjnych może uwzględniać argumenty wynikające z historycznego kontekstu uchwalenia tej ustawy¹²².

Na poziomie konstytucyjnym zasada bilateralności wynika bezpośrednio z art. 25 ust. 4–5, lecz wymóg konsensualnej regulacji relacji państwa ze związkami wyznaniowymi jest konsekwencją przyjętego modelu stosunków państwowo-kościelnych, w tym przede wszystkim zasad wyrażonych w art. 25 ust. 1 i 3. Przyjęty w III RP model wymaga od strony państwowej równouprawnienia wspólnot religijnych, rzeczywistego poszanowania (a nie li tylko uznania) ich autonomii i niezależności, a także współdziałania z nimi dla dobra człowieka i dobra wspólnego. Zasady określone w art. 25 Konstytucji są zasadami ustrojowymi, a zatem należy interpretować je w sposób zapewniający maksymalne ich urzeczywistnienie. Na poziomie prawnomiędzynarodowym gwarancję układowego trybu regulacji stosunków państwo-Kościół stanowi art. 27 Konkordatu. Przepis ten pełni podobną funkcję do art. 25 ust. 5 Konstytucji, który dotyczy mniejszościowych związków wyznaniowych. Nie sposób także pominąć faktu, że art. 25 w ustępach 4 i 5 ustrojodawca nadał odmienną treść – nie tylko w zakresie dodania umowy międzynarodowej jako formy regulacji stosunków państwa z Kościołem katolickim. Ponadto należy się zgodzić, że wymóg zawarcia umowy z przedstawicielami związków wyznaniowych ogranicza suwerenność ustawodawczą parlamentu, dlatego musi być interpretowany wąsko. Z powyższego wynika, że konsensualna regulacja stosunków państwa zarówno z kościołem dominującym, jak i z mniejszościowymi związkami wyznaniowymi jest obligatoryjna, natomiast w praktyce może być realizowana odmiennie. W przypadku kościołów mniejszościowych obowiązkiem państwa pozostaje zawarcie umowy, na podstawie której uchwalona zostanie ustawa. Rozwiązanie to należyście zabezpiecza interesy związków wyznaniowych – w szczególności, gdy do umowy zostanie dołączony jako załącznik projekt ustawy. W przypadku stosunków z Kościołem katolickim państwo ma obowiązek stanowienia regulacji na podstawie uzgodnień z Konferencją Episkopatu Polski, co interpretowane jest jako ułatwienie (uproszczenie procedury) wprowadzania nowych lub dodatkowych rozwiązań, bowiem nie jest wówczas konieczne zawieranie nowej umowy międzynarodowej¹²³. W wyniku owych uzgodnień może dojść zarówno do nowelizacji konkordatu, jak i uchwalenia bądź zmiany aktów rangi ustawowej.

¹²² Por. P. Sobczyk, *Konstytucyjna...*, s. 336–337.

¹²³ D. Walencik, *Formalnoprawne uwarunkowania stanowienia regulacji prawnych dotyczących finansowania związków wyznaniowych w Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *Finansowanie Kościołów...*, s. 38; idem, *Finansowanie Kościoła katolickiego w Polsce w świetle art. 22 i 27 konkordatu oraz prac komisji konkordatowych – perspektywa zmian* [w:] *Konkordat: ocena...*, s. 36.; P. Sobczyk, *Konstytucyjna...*, s. 329.

Ponadto uzgodnienia w praktyce winny zakończyć się zawarciem umowy, która zostanie odwzorowana w ustawie¹²⁴.

Należy zatem przyznać, że nie istnieje identyczna konstytucyjna przesłanka formalna czy proceduralna, jaką jest zawarcie umowy, na podstawie której uchwalona zostanie ustawa, lecz względem wszystkich wspólnot religijnych o uregulowanej sytuacji prawnej aktualny pozostaje wymóg w pełni konsensualnego określania stosunków państwa z tymi podmiotami¹²⁵. W odniesieniu do mniejszościowych związków wyznaniowych bardziej restrykcyjne gwarancje formalne są zasadne bowiem nierównowaga sił państwa i pomniejszych związków konfesyjnych jest znacząca. Ponadto wymogi formalne chronią te wspólnoty przed ewentualnym dyskryminacyjnym traktowaniem. W wypadku relacji państwa z kościołem większościowym zawarcie umowy, na podstawie której uchwalona zostanie ustawa, nie musi być bezwzględnym wymogiem, bowiem pozycja Kościoła, w tym jego status w prawie międzynarodowym, praktyka jego historycznych relacji z władzą państwową, oczekiwania społeczeństwa, a także ogólne zasady modelu relacji państwa ze wspólnotami religijnymi przemawiają za współdziałaniem i konsensualnym kształtowaniem relacji przy większej swobodzie wyboru formy uzyskania i wyrażenia konsensusu. Wykluczone zatem będzie oparcie zmian w prawie jedynie na zapoznaniu się z opinią strony kościelnej¹²⁶, w szczególności, gdyby opinia ta nie wyrażała pełnej aprobaty dla projektowanych zmian. Kościół może się domagać wykorzystania trybu przewidzianego w art. 27 Konkordatu, strona państwowa zaś winna na to żądanie przystać w celu dochowania konstytucyjnych standardów. Wydaje się jednak, że o niekonstytucyjności procedury uchwalenia nowej ustawy wyznaniowej albo nowelizacji już istniejącej dotyczącej stosunków z Kościołem katolickim nie przesądza sam fakt niezawarcia uprzednio porozumienia w formie umowy¹²⁷, lecz badaniu podlegać winno dochowanie standardu w pełni konsensualnego trybu regulacji stosunków państwo-Kościół. W takiej sytuacji obie strony w toku negocjacji powinny zadbać o wyrażenie

¹²⁴ Por. D. Walencik, *Formalnoprprawne...*, s. 38; idem, *Finansowanie Kościoła...*, s. 36–37; B. Witkowska, *Problemy dotyczące nowelizacji obowiązujących ustaw wyznaniowych (w zakresie odnoszącym się do ich spraw majątkowych) w kontekście brzmienia art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Zeszyty Prawnicze Biura Studiów i Ekspertyz” 2005, nr 3, s. 157; P. Sobczyk, *Konstytucyjna...*, s. 328.

¹²⁵ Por. M. Olszówka, *Ustawy wyznaniowe...*, s. 57–58; A. Januchowski, *Zagadnienia związane z interpretacją art. 25 ust. 4 i 5 Konstytucji RP*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2007, nr 10, s. 273.

¹²⁶ Por. D. Walencik, *Formalnoprprawne...*, s. 40.

¹²⁷ Por. odmiennie P. Sobczyk, *Proceduralna niekonstytucyjność nowelizacji ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej*, „Studia Politologiczne” 2012, nr 23, s. 240–241, 244.

konsensusu w formie nie budzącej wątpliwości dla celów dowodowych¹²⁸, a zatem w formie pisemnej umowy. Jej brak nie przesądza jednak automatycznie o niekonstytucyjności uchwalenia ustawy dotyczącej stosunków między Rzeczpospolitą a Kościołem katolickim.

4.2. Układowy tryb regulacji stosunków państwa z mniejszościowymi związkami wyznaniowymi

W art. 25 ust. 5 Konstytucji określającym tryb regulacji stosunków państwa z mniejszościowymi związkami wyznaniowymi ustrojodawca wprowadził ustawową formę kształtowania tych relacji. Proceduralnym wymogiem uchwalenia ustawy jest uprzednie zawarcie umowy (porozumienia) z przedstawicielami związku wyznaniowego przez Radę Ministrów. Umowa nie jest oczywiście źródłem prawa powszechnie obowiązującego i nie wywołuje zewnętrznych skutków prawnych¹²⁹. Inspiracją dla przyjęcia takiego rozwiązania pozostawały wzorce włoskie¹³⁰. Rozwiązanie to miało zapewnić równouprawnienie Kościoła katolickiego i mniejszościowych wspólnot religijnych w zakresie formy regulacji ich stosunków z państwem oraz ustalić proceduralne ramy indywidualizacji stosunku państwa do poszczególnych związków religijnych¹³¹. Przepis ten stanowi gwarancję konsensualnego i ustawowego trybu regulowania warunków funkcjonowania wspólnot religijnych i praw im przysługujących.

Zakres podmiotowy omawianego przepisu obejmuje wszystkie poza Kościołem katolickim (wymienionym *eo nomine* w art. 25 ust. 4 Konstytucji) związki wyznaniowe o uregulowanej sytuacji prawnej¹³². Do zakresu przedmiotowego zaś należą kwestie mieszczące się w pojęciu stosunków państwa ze wspólnotami religijnymi, a w zasadzie – ze względu na wysoki stopień indywidualizacji ustaw partykularnych – ogół stosunków państwa z

¹²⁸ Por. np. art. 69 Ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Dz. U. z 2019 r., poz. 2393.

¹²⁹ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 627–628.

¹³⁰ Z. Witkowski, *Kilka uwag w sprawie zakresu kompetencji Rady Ministrów z art. 25 ust. 5 nowej Konstytucji RP* [w:] *Konstytucja – wybory – parlament*, red. L. Garlicki, Warszawa 2000, s. 219; M. Olszówka, *Ustawy wyznaniowe...*, s. 14–17. Szerz. por. P. Stanisławski, *Porozumienia...*, s. 91–184. Por. także: idem, *Stosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi w Rzeczypospolitej Polskiej – zarys problematyki* [w:] *Podstawy regulacji...*, s. 29–30; P.A. Leszczyński, *Problematyka interpretacji art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2013, t. 5, s. 84–85.

¹³¹ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 680.

¹³² Por. A. Czohara, *Zakres podmiotowy art. 25 ust. 5 Konstytucji RP* [w:] *Układowe formy...*, s. 253–255.

konkretnym związkiem wyznaniowym¹³³. Poza zakresem przedmiotowym pozostają sprawy, w których związek wyznaniowy występuje jako nieodróżniający się od innych uczestnik obrotu prawnego. W konsekwencji te obszary funkcjonowania związków wyznaniowych nie będą objęte wymogiem konsensualnej regulacji¹³⁴.

Sednem przepisu jest zagwarantowanie mniejszościowym związkom wyznaniowym konsensualnego określania ich statusu prawnego w Rzeczypospolitej Polskiej i ustawowej formy regulacji w tym zakresie, a przez to zapewnienie stabilizacji i przewidywalności zasad funkcjonowania wspólnoty religijnej na terenie kraju. Ustawodawca nie może bez zgody zainteresowanych wspólnot religijnych zmieniać ich sytuacji prawnej – zarówno w zakresie już uregulowanym ustawami, jak i w nowych kwestiach. Z drugiej strony związki wyznaniowe nie mogą wymóc na stronie państwowej uchwalenia prawa zgodnego z ich oczekiwaniami. Z inicjatywą podjęcia negocjacji może wyjść zarówno związek wyznaniowy lub ich grupa, jak również strona państwowa, a druga strona nie jest bezwzględnie zobligowana do pozytywnej odpowiedzi¹³⁵. Mniejszościowym związkom konfesyjnym na mocy art. 25 ust. 5 Konstytucji nie przysługuje roszczenie o podjęcie negocjacji i zawarcie umowy¹³⁶, a w konsekwencji także regulacji stosunków w formie ustawy partykularnej. Na stronach nie spoczywa obowiązek zawarcia umowy¹³⁷, a jeśli do jej zawarcia dojdzie, to fakt ten nie determinuje decyzji ustawodawcy w zakresie uchwalenia projektu ustawy powstałego na podstawie wcześniejszej umowy¹³⁸. W konsekwencji nieskuteczna byłaby skarga związków wyznaniowych do sądu administracyjnego na bezczynność organu administracji publicznej jak również skarga konstytucyjna¹³⁹. Marcin Olszówka podnosi, że gdyby jednak Rada Ministrów odmawiała

¹³³ Por. T.J. Zieliński, *Regulacja stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi w trybie art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 7, s. 52.

¹³⁴ L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 626–627.

¹³⁵ Odmienne L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 627–628. Por. także A. Czohara, *Zakres...*, s. 256–261; W. Uruszczak, *Art. 25 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Problemy interpretacyjne [w:] Pro bono Reipublicae. Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, red. P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński, Warszawa 2009, s. 482.

¹³⁶ Tak: M. Olszówka, *Ustawy...*, s. 59–63; J. Jaraczewski, *Nawiązywanie stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi – głos w dyskusji nad interpretacją art. 25 ust. 5 Konstytucji [w:] Prawne granice wolności sumienia i wyznania*, red. R. Wieruszewski M. Wyrzykowski, L. Kondratiewa-Bryzik, Warszawa 2012, s. 80. Za istnieniem roszczenia lub ekspektatywy po stronie związków wyznaniowych skorelowanych z obowiązkiem państwa do podjęcia negocjacji i zawarcia umowy opowiadają się: M. Pietrzak, *Stosunki...*, s. 180; Z. Witkowski, *Kilka uwag...*, s. 221; L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 627; J. Szymanek, *Stosunki wyznaniowe...*, s. 78–79; B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 191. Natomiast o obowiązku strony państwowej tylko do podjęcia negocjacji pisze T.J. Zieliński w: idem, *Regulacja...*, s. 51.

¹³⁷ Por. P. Sobczyk, *Negocjacje i zawarcie umowy z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP [w:] Układowe...*, s. 286.

¹³⁸ T.J. Zieliński, *Regulacja...*, s. 52–53.

¹³⁹ Por. M. Olszówka, *Ustawy...*, s. 60–63; J. Jaraczewski, op. cit., s. 80. Odmienne: M. Pietrzak, *Stosunki...*, s. 180; Z. Witkowski, *Kilka uwag...*, s. 221; J. Szymanek, *Stosunki wyznaniowe...*, s. 78–79. Aprobująco w

podjęcia negocjacji na przykład z pobudek o charakterze dyskryminacyjnym lub przeciągała negocjacje w zamiarze nie zawarcia umowy, wówczas zasadne wydaje się skorzystanie z drogi cywilnoprawnej w celu ochrony dóbr osobistych¹⁴⁰.

Brak obowiązku strony państwowej podporządkowania się inicjatywie mniejszościowych związków wyznaniowych pozostaje symetryczny względem regulacji stosunków z Kościołem katolickim. W obu przypadkach aktualna pozostaje dyrektywa życzliwego podejścia do możliwości uregulowania stosunków ze wspólnotą religijną, która występuje z taką inicjatywą. Różnica w postaci realizacji powinności zawarcia konkordatu i powinności uregulowania stosunków z mniejszościowym związkiem wyznaniowym wynika z obiektywnych, faktycznych różnic takich jak chociażby liczba wyznawców czy skala realizacji działań społecznie użytecznych, a więc przesłanek o charakterze obiektywnym, praktycznym, które w większym albo mniejszym stopniu nakazują zagwarantować bezpieczeństwo obrotu prawnego, a jednocześnie ich uwzględnienie nie niweczy zasady równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych¹⁴¹. Z drugiej strony zasada ochrony godności człowieka (art. 30 Konstytucji) oraz zasada wolności sumienia i religii (art. 53 ust. 1 Konstytucji) nie pozwalają stronie państwowej na w pełni arbitralne podejmowanie decyzji o braku przystąpienia do negocjacji, niezawarcia umowy ze związkiem wyznaniowym czy wreszcie nieuchwalenia ustawy partykularnej.

Ta ostatnia uznawana jest za szczególnie rodzaj ustawy, bowiem przy jej uchwaleniu i ewentualnych zmianach ograniczona jest suwerenność ustawodawcza parlamentu. Także z tego względu postanowienia art. 25 ust. 5 Konstytucji należy interpretować wąsko (jako konstytucyjny wyjątek od koncepcji roli parlamentu), to znaczy w sposób niepogłębiający rzeczoności ograniczenia. Trzeba także wskazać, że nawet zwolennicy „obustronnego obowiązku podjęcia koniecznych działań dla określenia wzajemnych stosunków” przyznają, że „[w] praktyce jednak art. 25 ust. 5 rozumiany jest w bardziej selektywny sposób, bo – jak już wspomniano – ustawy partykularne istnieją tylko wobec kilkunastu związków wyznaniowych”¹⁴². Z powyższych względów należy przyjąć interpretację, która zapewnia bilateralny i w pełni (skrajnie) konsensualny tryb określania stosunków państwa z

odniesieniu do skargi administracyjnej i wyrażając wątpliwość w stosunku do podstaw dla skargi konstytucyjnej – por. L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 628; B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 191.

¹⁴⁰ Por. M. Olszówka, *Ustawy wyznaniowe...*, s. 63.

¹⁴¹ Podobnie W. Uruszczak, *Art. 25 ust. 5 Konstytucji...*, s. 484.

¹⁴² L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 627.

mniejszościowymi związkami wyznaniowymi, nie naruszając jednocześnie innych konstytucyjnych zasad stosunków państwowo-kościelnych.

Nie ulega wątpliwości, że konstytucyjnym warunkiem skutecznej regulacji stosunków państwa ze związkami konfesyjnymi w formie ustawy jest uprzednie zawarcie umowy, na podstawie której może zostać uchwalona ustawa¹⁴³. Umowa ta ma charakter publicznoprawny i należy do szeroko pojętej sfery procesu legislacyjnego¹⁴⁴, a zatem nie stanowi czynności prawa administracyjnego¹⁴⁵. Co naturalne umowa ta nie jest także samoistnym źródłem prawa¹⁴⁶.

Umowa między stroną państwową i przedstawicielami związków wyznaniowych powinna określać wszystkie istotne postanowienia przyszłej ustawy. W doktrynie podkreśla się, że umowa zawierana przez Radę Ministrów z właściwymi przedstawicielami kościołów i związków wyznaniowych „determinuje poważnie”, lub „wręcz przesądza, treść przyszłej ustawy partykularnej”¹⁴⁷. Alternatywnie wskazuje się na konieczność zachodzenia „tożsamości substancjalnej” umowy i ustawy¹⁴⁸. Transpozycja postanowień umowy na projekt ustawy może jednak doprowadzić do mniej albo bardziej subtelnych odmienności, które spowodują różną od zamierzeń stron interpretację przepisów prawa. Najpewniejszym sposobem odzwierciedlenia umownego konsensusu w ustawie wydaje się dołączenie do umowy w formie załącznika gotowego projektu ustawy¹⁴⁹. Zmiana projektu ustawy przed jego skierowaniem do Sejmu RP wymagałaby wówczas zmiany umowy. Jest to zatem rozwiązanie należycie chroniące interes związków konfesyjnych.

Należy zgodzić się, że podmiotem, który cieszy się przywilejem pierwszeństwa inicjatywy legislacyjnej jest Rada Ministrów, jako że to ona jest stroną umowy z

¹⁴³ P.A. Leszczyński, *Regulacja stosunków między państwem a nierzymskokatolickimi Kościołami i innymi związkami wyznaniowymi określona w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, Gorzów Wielkopolski 2012, s. 187; P. Stanisz, *Źródła prawa wyznaniowego* [w:] *Prawo wyznaniowe w systemie...*, s. 317.

¹⁴⁴ Zawarcie umowy stanowi „punkt kulminacyjny etapu prelegislacyjnego” – M. Olszówka, *Zawieranie umów i uchwalanie ustaw, o których mowa w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Sejmowy” 2010, nr 6, s. 50.

¹⁴⁵ M. Olszówka, *Charakter prawny umowy, o której mowa w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP* [w:] *Układowe...*, s. 293–296; idem, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 680; Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2012 r., II OSK 2665/12, LEX nr 1240719.

¹⁴⁶ Por. art. 87 Konstytucji; W. Uruszczak, *Art. 25 ust. 5 Konstytucji...*, s. 485, a także D. Walencik, *Formalnoprawne...*, s. 35–35 wraz z przypisem nr 11.

¹⁴⁷ Z. Witkowski, *Opinia w sprawie zagadnień prawnych wynikających z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Legislacyjny” 2000, nr 2, s. 104.

¹⁴⁸ T.J. Zieliński, *Regulacja...*, s. 53.

¹⁴⁹ Por. D. Walencik, *Formalnoprawne...*, s. 35.

przedstawicielami związków konfesyjnych. Nie wyklucza to jednak zainicjowania procesu legislacyjnego przez inny uprawniony podmiot, w szczególności Prezydenta RP¹⁵⁰. Prezydent zachowuje także swe uprawnienia opisane w art. 122 Konstytucji. Dzięki takiej interpretacji w większym stopniu zagwarantowana jest możliwość zainicjowania procesu legislacyjnego, a więc jest to rozwiązanie korzystne dla mniejszościowych wspólnot religijnych przy jednoczesnym zachowaniu kompetencji organów państwa.

Projekt ustawy może ulegać zmianom w toku procesu legislacyjnego, bowiem art. 25 ust. 5 Konstytucji nie uszczupla w tym zakresie kompetencji parlamentu¹⁵¹. Władza ustawodawcza wiedzona życzliwym podejściem do określania stosunków państwa ze związkami wyznaniowymi powinna jednak dokonać samoograniczenia w zakresie zgłaszania poprawek innych niż redakcyjno-techniczne, ponieważ istotna zmiana treści ustawy może skutkować niekonstytucyjnością całego aktu albo jego poszczególnych postanowień nieobjętych uprzednią umową¹⁵². Gdyby jednak zmiany merytoryczne okazały się konieczne, zasadne byłoby uzyskanie na te modyfikacje akceptacji strony konfesyjnej.

Powyższe ustalenia zachowują aktualność także w wypadku nowelizacji ustawy partykularnej. Jeśli nowelizacja obejmuje bądź cały akt (niezależnie od daty jego uchwalenia) bądź pojedynczy tylko przepis dotyczący relacji państwa z określonym związkiem wyznaniowym lub ich grupą, wówczas konieczne jest dopełnienie wymogu zawarcia uprzedniej umowy między Radą Ministrów a przedstawicielami określonych związków konfesyjnych¹⁵³. Procedura ta nie będzie wymagana w wypadku zmiany nieobjętej aspektem materialnego przepisu, dostosowania przepisu wynikającego z zobowiązań prawnomiędzynarodowych, nowelizacji przepisów obowiązujących związki wyznaniowe jako normalne podmioty obrotu prawnego¹⁵⁴, wykonania orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

¹⁵⁰ Por. B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 191; Z. Witkowski, *Opinia...*, s. 103; M. Olszówka, *Ustawy...*, s. 69–70, przy czym ostatni z autorów wskazuje na (usuwalny) problem znajomości umowy i odwzorowania jej w projekcie ustawy przez podmiot inny niż strony negocjacji. Odmiennie: T.J. Zieliński, *Regulacja...*, s. 53; P.A. Leszczyński, *Implementacja art. 25 ust. 5 Konstytucji RP – przegląd wybranych problemów [w:] Pro bono...*, s. 447; J. Krukowski, *Polskie...*, s. 82; D. Walencik, *Realizacja art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 6, s. 47–48.

¹⁵¹ Por. T.J. Zieliński, *Regulacja...*, s. 52–53; P. Borecki, M. Pietrzak, *Glosa do wyroku TK...*, s. 103. Odmiennie W. Uruszczak, *Art. 25 ust. 5 Konstytucji...*, s. 485.

¹⁵² Por. L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 628.

¹⁵³ W. Brzozowski, *Zmiana i uchylenie ustawy z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP [w:] Układowe...*, s. 356–357 (353–368); W. Uruszczak, *Art. 25 ust. 5 Konstytucji...*, s. 486; P. Stanisławski, *Naczelnne zasady instytucjonalnych relacji państwo-kościół [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit.*, s. 87; J. Krukowski, *Polskie...*, s. 65–66; D. Walencik, *Zakres...*, s. 266; P. Sobczyk, *Negocjacje...*, s. 287; M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 683.

¹⁵⁴ Por. P. Borecki, *Artykuł 25 ust. 5 a ustawa o gwarancjach wolności sumienia i wyznania [w:] Układowe...*, s. 370. Natomiast Małgorzata Winiarczyk-Kossakowska wskazuje, że przyjęcie regulacji mającej charakter ogólny

czy nowelizacji pośredniej to jest zmiany przepisów innych ustaw, do których ustawa wyznaniowa odsyła¹⁵⁵.

Należy również wskazać, że stosunki państwa z konkretną wspólnotą religijną mogą być regulowane w jednej lub wielu ustawach¹⁵⁶. Możliwa jest także regulacja stosunków z grupą związków wyznaniowych w jednej ustawie. Szczególnym przypadkiem pozostaje u.g.w.s.w., w przypadku której trudno sobie wyobrazić uzyskanie konsensusu wszystkich związków konfesyjnych, których dotyczy nowelizacja i podpisanie z każdym z nich umowy przez Radę Ministrów (także jeśli będzie to jedna umowa, lecz jej stroną będzie tak wielka grupa związków konfesyjnych). Doktryna poszukuje w takim wypadku łagodniejszych interpretacji lub względniejszych sposobów realizacji art. 25 ust. 5 Konstytucji¹⁵⁷. Należy przyjąć, że w stosunku do u.g.w.s.w., jako ustawy ogólnej określającej stosunek państwa do wspólnot religijnych, nie stosuje się wymogów opisanych w art. 25 ust. 5 Konstytucji. Te ostatnie ograniczać będą parlament jedynie w przypadku ustaw partykularnych¹⁵⁸. Swoboda legislatury nowelizującej ustawę ogólną pozostanie jednak ograniczona innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym przede wszystkim wynikającymi z art. 2, 25 czy 53 Konstytucji.

4.3. Konsensualna regulacja relacji finansowych państwa ze wspólnotami religijnymi

W przypadku nowych regulacji obejmujących kwestie finansowe Konkordat przewiduje w przywoływanym już art. 22 ust. 2 szczególną procedurę konsensualnego określania stosunków państwa z Kościołem katolickim. Część doktryny interpretuje ten przepis powołując się na Deklarację Rządu RP, która w punkcie 6 wyjaśnia: „Konkordat uznaje określone ustawodawstwem polskim kompetencje organów państwowych do regulowania kwestii

i jedynie marginesowo dotyczącej związków wyznaniowych nie wymaga uprzedniego zawarcia z nimi umów. Autorka stwierdza dalej, że „tylko istotne zmiany ustaw o stosunku Państwa do poszczególnych związków wyznaniowych i tylko te dotyczące jego specyfiki, powinny być poprzedzone umową zawartą przez Radę Ministrów z przedstawicielami tego związku” – M. Winiarczyk-Kossakowska, *Państwowe prawo wyznaniowe w praktyce administracyjnej*, Warszawa 1999, s. 37.

¹⁵⁵ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 683; W. Brzozowski, *Zmiana...*, s. 360.

¹⁵⁶ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 25...*, s. 680.

¹⁵⁷ Przykładowo P. Borecki wskazuje, że przepisy pomieszczone w rozdziale 2 działu II, w dziale III oraz w dziale IV u.g.w.s.w. można nowelizować bez zachowania trybu opisanego w art. 25 ust. 5 Konstytucji, lecz zmiana przepisów działu IIIa już dochowania tego trybu wymaga. Ostatecznie Autor stwierdza, że „nie jest łatwo dokonać podziału postanowień ustawy z 17 maja 1989 r. na te, których zmiana wymaga zastosowania art. 25 Konstytucji oraz te postanowienia, które mogą być zmienione przez ustrojodawcę niejako jednostronnie” – P. Borecki, *Artykuł 25 ust. 5...*, s. 374–377.

¹⁵⁸ Por. L. Garlicki, *Artykuł 25...*, s. 630

finansowych i podatkowych kościelnych osób prawnych i fizycznych. W tym celu strona państwowa zapozna się z opinią strony kościelnej w łonie odpowiedniej Komisji, o której mowa w artykule 22 ust. 2 i 3¹⁵⁹. Deklaracja została wydana przez Rząd Rzeczypospolitej Polskiej (jednostronnie), ale w jej treści wskazuje się, że została uzgodniona ze Stolicą Apostolską¹⁵⁹. Skoro w toku uzgodnień zgodzono się tylko na niewiążące opiniowanie przez stronę kościelną regulacji z zakresu spraw finansowych, to wyprowadza się z tego wniosek, że Stolica Apostolska zrezygnowała z kompetencji do współdecydowania o regulacjach z tego zakresu¹⁶⁰. Jednocześnie wskazuje się niekiedy, że powołanie komisji, o której mowa w art. 22 ust. 2 i 3 Konkordatu ogranicza suwerenność państwa polskiego w sprawach finansowych¹⁶¹, do którego to ograniczenia nie dochodziłoby jednak w wypadku obowiązku jedynie zapoznania się przez stronę państwową z opinią strony kościelnej. O opinię Stolicy Apostolskiej zwrócił się Rząd poprzez Ministra Spraw Zagranicznych podczas procedowania pierwszego w III RP projektu ustawy likwidującej Fundusz Kościelny¹⁶². Negatywne stanowisko Stolicy Apostolskiej zostało uznane przez Rząd, który projektu ustawy nie poparł¹⁶³.

Należy także przytoczyć stanowisko przeciwne, zgodnie z którym trzeba odrzucić koncepcję ustąpienia kompetencji stronie państwowej przez Stolicę Apostolską w kwestii regulacji spraw finansowych. Zgodnie z nim Deklaracja Rządu RP nie należy do konstytucyjnego katalogu źródeł prawa w Polsce oraz nie ma charakteru umowy dwustronnej dołączonej do Konkordatu i ratyfikowanej, dlatego pomimo opublikowania owej Deklaracji w Monitorze Polskim, nie ma ona mocy obowiązującej, zarówno z punktu widzenia prawa

¹⁵⁹ Por. List Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka do Ministra Spraw Zagranicznych Dariusza Rosatiego, Warszawa, 28 marca 1997 r.; Komunikat Nuncjatury Apostolskiej w Polsce, Warszawa, 15 kwietnia 1997 r.; List Ministra Spraw Zagranicznych Dariusza Rosatiego do abpa Jean-Louis Taurana, Sekretarza ds. Relacji z Państwami, Warszawa, 16 kwietnia 1997 r., wraz z załącznikami nr 1–7; List Sekretarza Stanu w Ministerstwie Spraw Zagranicznych Eugeniusza Wyznera do Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka, Warszawa, 16 kwietnia 1997 r.; List Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka do Sekretarza Stanu w Ministerstwie Spraw Zagranicznych Eugeniusza Wyznera, Warszawa, 28 kwietnia 1997 r.; List Sekretarza Stanu Sekcji ds. Relacji z Państwami Jean Louis Taurana do Ministra Spraw Zagranicznych Dariusza Rosatiego, stanowiący załącznik listu Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka do Sekretarza Stanu w Ministerstwie Spraw Zagranicznych Eugeniusza Wyznera, Watykan, 28 kwietnia 1997 r.; Notatka z rozmowy Ministra Spraw Zagranicznych B. Geremka z Nuncjuszem Apostolskim abp. J. Kowalczykiem, sporządzona przez Stefana Frankiewicza, Warszawa, 4 listopada 1997 r.; List Ministra Spraw Zagranicznych Bronisława Geremka do Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka, Warszawa 5 listopada 1997 r.; List Nuncjusza Apostolskiego w Polsce Józefa Kowalczyka do Ministra Spraw Zagranicznych Bronisława Geremka, Warszawa, 5 listopada 1997 r. – wszystkie wyżej wymienione pisma podane za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009, s. 234–246.

¹⁶⁰ P. Borecki, *Dylematy...*, s. 140.

¹⁶¹ M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 222.

¹⁶² Projekt ustawy o zniesieniu Funduszu Kościelnego, Senat Rzeczypospolitej Polskiej V kadencji, druk nr 771, <http://ww2.senat.pl/K5/DOK/dr/750/771.htm> (dostęp: 28.02.2023 r.).

¹⁶³ Por. P. Borecki, *Dylematy...*, s. 140–141.

polskiego, jak i międzynarodowego, oraz nie stanowi podstawy do dokonywania autentycznej wykładni norm umowy międzynarodowej¹⁶⁴. Ponadto wymóg konsensualnego regulowania stosunków państwa z Kościołem katolickim (także w kwestiach majątkowo-finansowych) wynika z norm konstytucyjnych (norm wyższego rzędu)¹⁶⁵. Przyjęcie powyższego stanowiska prowadzi do uznania, że art. 22 ust. 2 Konkordatu obliguje stronę państwową i kościelną do współdziałania w sprawach finansowych¹⁶⁶.

Artykuł 22 ust. 2 Konkordatu będzie miał zastosowanie do wypracowywania nowych, kompleksowych regulacji, wykraczających poza obecne unormowania Konkordatu. Oznacza to, że z przepisu tego nie wynika bezwzględny zakaz nowelizacji przepisów dotyczących relacji finansowych państwa z Kościołem katolickim w innym trybie¹⁶⁷.

Stosunki państwa z Kościołem katolickim są niewątpliwie objęte wymogiem konsensualnego trybu regulacji. Z faktu zaś, że kwestie majątkowo-finansowe wchodzą w zakres przedmiotowy tych stosunków, regulacja spraw finansowych łączących państwo i Kościół nie może przebiegać jednostronnie. W przypadku nowych, kompleksowych regulacji z zakresu spraw finansowych instytucji i dóbr kościelnych oraz duchowieństwa konkordatowe gwarancje proceduralne zasady bilateralności wydają się być mocniejsze, bowiem obowiązkowe jest sformowanie specjalnej komisji, w łonie której wypracowane zostaną nowe regulacje. Podstawową formą wyrażenia konsensusu stron winno być zawarcie umowy. Zgoda zarówno co do treści porozumienia, jak i jego formy jest warunkiem skutecznego działania objętym nie tylko normą prawną, ale także polityczną intuicją nieobcą nawet władzy ludowej. Ponadto także zwolennicy poglądu negującego konieczność zawarcia umowy poprzedzającej uchwalenie ustawy dotyczącej relacji finansowej państwa z Kościołem katolickim wyrażają stanowisko, zgodnie z którym Kościół katolicki ma podstawy by domagać się zawarcia umowy zgodnej z art. 27 Konkordatu, w wypadku regulowania spraw finansowych takich jak likwidacja Funduszu Kościelnego, zmiany w systemie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych osób duchownych, jak również przyjęcia rozwiązania w postaci asygnaty podatkowej. Regulacje rangi ustawowej winny w takim wypadku zasadzać się na umowie zawartej przez

¹⁶⁴ Por. J. Krukowski, *Konkordat polski z 1993 r. – przedmiot i formy realizacji w krajowym porządku prawnym* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013, s. 400–401.

¹⁶⁵ Por. P. Stanisławski, *Perspektywy...*, s. 15.

¹⁶⁶ Por. M. Zawisła, *Zmiana systemu finansowania Kościoła Katolickiego w świetle Konstytucji RP i konkordatu* [w:] *Układowe...*, s. 417.

¹⁶⁷ D. Walencik, *Formalnoprawne...*, s. 38–39.

Rząd RP ze Stolicą Apostolską lub upoważnioną przez nią Konferencją Episkopatu Polski¹⁶⁸. Wydaje się, że jest to naturalny kierunek działań. Nie podobna wyobrazić sobie, by zastąpienie Funduszu Kościelnego innym instrumentem finansowania wspólnot religijnych poprzedzone było zawarciem uprzednich umów z przedstawicielami kościołów mniejszościowych (obowiązek ten nie budzi wątpliwości¹⁶⁹) przy jednoczesnym zapoznaniu się tylko z opinią Kościoła katolickiego. Zastosowanie takiego trybu mogłoby zostać uznane za naruszenie zasad równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych oraz konsensualnej regulacji stosunków państwo-kościelnych, a także osłabiałoby trwałość przyjętych rozwiązań poprzez niezapewnienie należytego poziomu akceptacji społeczeństwa i Kościoła. Trzeba również zauważyć, że wypracowanie zmian w zakresie finansowania wspólnot religijnych ze środków publicznych może rodzić tarcia pomiędzy zainteresowanymi związkami wyznaniowymi. Trybunał Konstytucyjny wskazywał już, że art. 25 Konstytucji przewiduje normowanie spraw spornych między kościołami i innymi związkami wyznaniowymi w trybie dwustronnym, a co za tym idzie „[u]stawodawca nie może (...) rozwiązywać sporów między kościołami i związkami wyznaniowymi w sposób jednostronny, narzucając określone rozwiązania stronom. Powinien natomiast preferować regulacje oparte na porozumieniu między stronami”¹⁷⁰.

Zastąpienie Funduszu Kościelnego innym mechanizmem finansowania wspólnot religijnych będzie wymagało pogodzenia rozbieżnych interesów poszczególnych związków wyznaniowych. Zasada ich równouprawnienia nie wyklucza pewnego różnicowania ich sytuacji, a jak wskazał sąd prawa „[w]spólną cechą istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa jest natomiast fakt naruszenia w przeszłości własności nieruchomości i innych praw majątkowych przysługujących kościołom i związkom wyznaniowym. Wszystkie kościoły i związki wyznaniowe, których prawo własności nieruchomości zostało naruszone, powinny być traktowane według jednakowej miary, tj. bez różnicowań faworyzujących lub dyskryminujących w zakresie środków mających na celu naprawienie wyrządzonych szkód”¹⁷¹. Nie wszystkie wspólnoty religijne partycypujące w dobrodziejstwie Funduszu Kościelnego zostały poszkodowane upaństwowieniem ich dóbr. Nie wszystkie związki wyznaniowe o uregulowanej sytuacji prawnej korzystają ze środków Funduszu Kościelnego. Wyłaniają się zatem pewne grupy podmiotów, zróżnicowane ze względu na przesłanki historyczne i

¹⁶⁸ P. Borecki, *Dylematy...*, s. 141.

¹⁶⁹ Por. P. Borecki, *Opinia prawna w sprawie wykładni art. 25 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2014, t. 6, s. 279–284.

¹⁷⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2003 r., sygn. K 13/02, pkt III.5.

¹⁷¹ Ibidem, pkt III.10.

faktyczne. Wprowadzenie w miejsce Funduszu Kościelnego obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych będzie jednak wymagało konsensusu wszystkich zainteresowanych związków konfesyjnych, a tylko jego zapewnienie pozwoli uchwalić trwałe i szeroko akceptowane rozwiązania prawne.

5. Wolność sumienia i religii oraz prawo do milczenia i ochrona autonomii informacyjnej w kontekście finansowania wspólnot religijnych

5.1. Wolność sumienia i religii

Konstytucja w artykule 53 gwarantuje każdemu wolność sumienia i religii. Artykuły 25 i 53 Konstytucji mają charakter komplementarny. Sens istnienia tego pierwszego opiera się o uznanie wolności, o której mowa w tym drugim. Z powyższego wyprowadza się wniosek, że wolność sumienia i religii jest nie tylko wolnością człowieka o charakterze osobistym, lecz także zasadą ustrojową – co zwiększa wagę tej regulacji¹⁷². Wolność sumienia i religii uznawana jest nie tylko za fundamentalną wolność jednostki, lecz także za element konieczny demokratycznego państwa prawnego¹⁷³. O znaczeniu omawianej wolności świadczy także jej absolutny charakter obejmujący *forum internum* oraz celowo węższej od innych wolności zarysowana na gruncie Konstytucji możliwość limitacji na *forum externum*¹⁷⁴.

Przypomnieć również należy, że omawiana wolność zakotwiczona jest w przyrodzonej godności osoby ludzkiej wyrażającej się także w przynależnym jedynie człowiekowi poszukiwaniu i przeżywaniu wartości transcendentnych. Poszukiwanie to winno być „uznane, docenione i chronione”¹⁷⁵. Konsekwencją przyjętej i wyznawanej religii lub światopoglądu jest postępowanie zgodnie z normami, jakie one wyznaczają nie tylko względem siebie samego, lecz w stosunku do innych osób i całej społeczności¹⁷⁶. Ujawnia się tutaj publiczny aspekt wolności sumienia i religii, która obejmuje także możliwość podejmowania działań

¹⁷² P. Sarnecki, *Artykuł 53 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II...*, s. 277–278; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. K 52/13, pkt III.5.2.

¹⁷³ Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. K 52/13, pkt III.5.1.

¹⁷⁴ Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. K 52/13, pkt III.7.2; Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 marca 2015 r., sygn. III KK 274/14, OSNKW 2015, Nr 9, poz. 72; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 1999 r., sygn. SK 11/98, OTK 1999, Nr 2, poz. 22, pkt III.3.

¹⁷⁵ P. Sarnecki, *Artykuł 53...*, s. 278.

¹⁷⁶ *Ibidem*, s. 278–279.

publicznych, na przykład w sferze działalności społecznie użytecznej lub manifestowania swojej wiary poprzez nauczanie, określone zachowanie lub zaniechanie (w tym wyrażające sprzeciw). W tym kontekście wymienić można przykładowo aktywne włączanie się (także materialne) w rozszerzanie nauki głoszonej przez konkretny związek wyznaniowy albo powstrzymanie się od finansowego wspierania określonej wspólnoty religijnej.

Syntagma „wolność sumienia i religii” obejmująca koniunkcję, którą posłużył się ustrojodawca nie wyraża ani równości, ani synonimiczności obu elementów. Wolność religii stanowi szczególny przejaw wolności sumienia, nie będąc jednak wobec niej wtórna¹⁷⁷. Wojciech Brzozowski odnosi poszczególne człony przedmiotowego sformułowania do wewnętrznej i zewnętrznej sfery wyznawanych poglądów, stąd wolność sumienia „ma charakter wewnętrzny i oznacza psychiczną swobodę człowieka w wyborze religii lub przekonania” wolność religii zaś „artykułuje się w manifestowaniu wierzeń na zewnątrz oraz postępowaniu zgodnie z ich treścią”¹⁷⁸.

Wolność sumienia nie jest definiowana legalnie, lecz próby wyjaśnienia tego pojęcia podjęła doktryna¹⁷⁹. Paweł Sarnecki wskazuje, że „wolność sumienia polega na możliwości przyjmowania dowolnego światopoglądu rozciągającego się na sferę bytu i sferę świadomości, poglądu dotyczącego ich powstania, wzajemnych relacji, rozwoju i celu, z czym łączy się również przyjęcie określonego systemu wartości”¹⁸⁰. Ponadto obejmuje ona „swobodę przyjmowania i wyznawania przekonań filozoficzno-swiatopoglądowych o religijnym, areligijnym lub antyreligijnym zabarwieniu”¹⁸¹. Wolność sumienia oznacza także „autonomię jednostki w sferze poglądów filozoficznych, aksjologicznych, moralnych, a także politycznych i religijnych umożliwiających jej określenie własnej tożsamości intelektualnej”¹⁸². Raczej synteza wyżej wymienionych poglądów niż wybór któregoś z nich, lepiej odda materię omawianej wolności.

¹⁷⁷ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53 [w:] Konstytucja RP. Tom I...*, s. 1264. Odmiennie M. Florczak-Wątor, *Art. 53. Wolność sumienia i wyznania [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, op. cit.*, s. 182.

¹⁷⁸ W. Brzozowski, *O pojęciu granic wolności sumienia i wyznania*, „*Studia Prawnicze*” 2007, z. 1, s. 68.

¹⁷⁹ Por. szerz. M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53...*, s. 1261–1262. Por. także J. Szymanek, *Konstytucjonalizacja prawa do wolności myśli, sumienia, religii i przekonań*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2007, t. 10, s. 89–114.

¹⁸⁰ P. Sarnecki, *Artykuł 53...*, s. 279.

¹⁸¹ P. Winczorek, *Konstytucja...*, s. 126.

¹⁸² B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 323.

Wolność religii także nie została zdefiniowana przez ustrojodawcę. Niektórzy upatrują definicji legalnej w art. 53 ust. 2 Konstytucji¹⁸³, który stanowi „[w]olność religii obejmuje wolność wyznawania lub przyjmowania religii według własnego wyboru oraz uzewnętrzniania indywidualnie lub z innymi, publicznie lub prywatnie, swojej religii przez uprawianie kultu, modlitwę, uczestniczenie w obrzędach, praktykowanie i nauczanie. Wolność religii obejmuje także posiadanie świątyń i innych miejsc kultu w zależności od potrzeb ludzi wierzących oraz prawo osób do korzystania z pomocy religijnej tam, gdzie się znajdują”. W rzeczywistości jednak przepis ten zawiera jedynie otwarty katalog¹⁸⁴ przejawów realizacji tejże wolności. Istotą wolności religii pozostaje wyznawanie przekonania o istnieniu boga (jakiegokolwiek), a więc nie dotyczy poglądów filozoficznych, politycznych czy estetycznych, o ile nie są związane z określoną religią¹⁸⁵. Wolność ta obejmuje wszystkie religie. Jak wskazał sąd prawa „wolność religii jest ujmowana w normie konstytucyjnej bardzo szeroko, obejmuje bowiem wszelkie religie i przynależność do wszelkich związków wyznaniowych, a zatem nie jest ona ograniczona do uczestnictwa we wspólnotach religijnych tworzących formalną, wyodrębnioną strukturę organizacyjną i zarejestrowanych w stosownych rejestrach prowadzonych przez władzę publiczną”¹⁸⁶.

Wolność sumienia i religii gwarantuje zatem możliwość przyjęcia i wyznawania (także zmiany) dowolnego światopoglądu, który obejmuje przeważnie również jakiś system wartości. Podstawą dokonania wyboru w powyższym zakresie pozostaje subiektywny osąd rozumu, nakazujący przyjęcie określonych myśli, idei, dogmatów za prawdziwe lub przynajmniej wartościowe oraz dokonywanie dalszych wyborów szczegółowych zgodnie z nimi. Sąd Najwyższy podkreślił także, że „[s]woboda sumienia, na którą składa się możliwość swobodnego wyboru światopoglądu ma znaczenie dla tożsamości każdego człowieka, dla systemu wartości, z którym się identyfikuje i z którym chce być identyfikowany. (...) Przyjęcie pewnego światopoglądu, na który składa się wyznawanie określonej religii albo jej odrzucenie oraz udział w czynnościach, które ten wybór manifestują, ma znaczenie dla poczucia tożsamości każdego człowieka, dla poczucia spójności między wartościami, które wyznaje i tymi, którym odpowiadają jego zachowania”¹⁸⁷. Ponadto Trybunał Konstytucyjny wskazał, że

¹⁸³ Por. P. Winczorek, *Konstytucja...*, s. 126.

¹⁸⁴ Por. P. Sobczyk, *Wolność sumienia i religii w art. 53 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, „Prawo Kanoniczne” 2001, t. 44, s. 215; P. Sarnecki, *Artykuł 53...*, s. 280–281; M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53...*, s. 1265; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. K 52/13, pkt III.5.3.

¹⁸⁵ M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53...*, s. 1264.

¹⁸⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 1999 r., sygn. SK 11/98, pkt III.3.

¹⁸⁷ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 września 2013 r., sygn. II CSK 1/13, OSNC-ZD 2014, Nr 4, poz. 69.

warunkami poszanowania omawianej wolności przez porządek prawny są „zapewnienie wolności przyjmowania przez daną osobę zespołu poglądów i reguł moralnych, filozoficznych, religijnych i społecznych oraz postępowania zgodnie z nimi; zmuszanie do działań sprzecznych z sumieniem stanowiłoby naruszenie niezbywalnej godności człowieka. Z drugiej strony, warunkiem realizacji wolności sumienia jest zapewnienie, że nikt nie będzie zmuszał innych do podporządkowania się nakazom, które – w swoim sumieniu – każda z tych osób uznaje za obowiązujące”¹⁸⁸.

Jak już wcześniej wskazano, do zbioru postaw motywowanych wyznawaniem światopoglądem lub religią zaliczają się również te oparte o decyzje o charakterze majątkowo-finansowym – zarówno dotyczące aktywnego działania (darowania środków) jak i zaniechania (powstrzymania się od finansowego wspomaganie określonego podmiotu czy to komercyjnego czy *non-profit*). Wolność sumienia i religii obejmuje swobodę finansowego wspierania wspólnot religijnych oraz wolność od przymusu świadczenia na te podmioty, w sytuacji niezgadzenia się z głoszona przez nie nauką czy szerzoną wizją świata – niezależnie od przynależności wyznaniowej. Szczególnym przypadkiem narzucenia jednostce utrzymywania wspólnoty religijnej, z której nauczaniem się ona nie zgadza jest dotowanie działalności kulturalnej czy duszpasterskiej kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych. Wydaje się, że coraz częściej działania władzy ustawodawczej nie są przez społeczeństwo postrzegane jako emanacja woli Narodu, który sprawuje władzę zwierzchnią w Rzeczypospolitej (art. 4 Konstytucji), lecz jako narzucanie ogółowi politycznej woli i osobistych przekonań wybranych do parlamentu osób. Odprowadzanie podatków na rzecz Skarbu Państwa i podział tych środków przez rządzących dla dobra wspólnego nie są szeroko kontestowane – inaczej niż szczegółowe cele, na jakie łoży się ze środków publicznych. Istotą wyżej postawionego problemu jest dotowanie działalności religijnej wspólnot religijnych *sensu stricto* ze wspólnych środków, a więc wspólne wspieranie finansowe funkcjonowania określonych lub wszystkich związków wyznaniowych. Podobny problem może występować w przypadku dotowania ze środków publicznych instytucji kulturalnych czy szerzej jednostek trzeciego sektora. Zagadnieniem o charakterze teoretyczno-ustrojowym jest odpowiedź na pytanie o zakres zaangażowania państwa w poszczególne obszary życia społecznego, w tym w szerokie finansowanie na przykład organizacji pozarządowych, które niejednokrotnie bez

¹⁸⁸ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 października 2015 r., sygn. K 12/14, OTK ZU 2015, Nr 9/A, poz. 143, pkt III.4.2.4. O sprzeciwie sumienia w kwestii finansowania wspólnot religijnych – por. także Ł. Bernaciński, *Perspektywy...*, s. 184–186.

takiego wsparcia nie mogłyby funkcjonować (co rodzi wątpliwość zarówno co do ich pozarządowego charakteru, jak i oceny ich użyteczności przez społeczeństwo), we wsparcie instytucji kulturalnych w obszarach niezwiązanych bezpośrednio ze „strzeżeniem dziedzictwa narodowego” (art. 5 Konstytucji), czy właśnie we współfinansowanie religijnych aktywności związków wyznaniowych. Szczegółowa odpowiedź na to zagadnienie z pewnością wykracza poza ramy niniejszego opracowania, lecz ograniczyć się można do ogólniejszego stwierdzenia, że pozostawienie jednostkom wolności dotowania tego rodzaju podmiotów jest rozwiązaniem dopuszczalnym, a także mniej kontrowersyjnym z perspektywy społeczeństwa, niż wspieranie wspólnot religijnych ze środków publicznych. Uważam zatem, że co do zasady państwo winno się ograniczyć do pośredniczenia (np. poprzez rozwiązania oparte na modelu asygnaty podatkowej) w przekazywaniu środków publicznych zgodnie z wolą jednostek albo całkowicie wycofać się z dotowania działalności wspólnot religijnych innej niż wypełnianie funkcji publicznych, jeśli taka byłaby wyraźna i bezpośrednio wyrażona wola Narodu.

Podobna intuicja nieobca jest przedstawicielom rządu, którzy wprost deklarują konieczność wycofania się państwa z finansowania inicjatyw rodzących sprzeciw sumienia zauważalnej grupy obywateli. Decyzję o wycofaniu wsparcia dla Międzynarodowego Festiwalu Teatralnego Dialog we Wrocławiu, który wypromował bluźnierczy spektakl „Klątwa” Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Kultury i Dziedzictwa Narodowego Wanda Zwinogrodzka uzasadniała tym, że „spektakl budzi sprzeciw pokaźnej części podatników, których pieniędzmi resort dysponuje. Okazałby im jawne lekceważenie, ignorując ich opinię. Inna część podatników chce «Klątwę» obejrzeć. Ich prawo. Słuszne jednak wydaje się, by robili to na własny rachunek, zamiast sięgać do wspólnej, zasilanej także przez tych, których «Klątwa» spotwarza. (...) Z tych funduszy, skądinąd szczupłych, rozsądniej jest finansować poczynania, które cieszą się powszechnym uznaniem, nie wywołują aż tak dramatycznych antagonizmów”¹⁸⁹.

Wyprowadzane z zasady bezstronności światopoglądowej władz publicznych niekompetencja religijna państwa oraz „pozytywne zaangażowanie na rzecz zapewnienia możliwie najszerszej wolności sumienia i religii wszystkim osobom w warunkach

¹⁸⁹ PAP, *Wiceminister: Wstrzymuję dotację dla „Klątwy”*, <https://www.gosc.pl/doc/4258118.Wiceminister-Wstrzymuje-dotacje-dla-Klatwy> (dostęp: 28.02.2023 r.). Pomijam w tym miejscu argumenty związane z dyskusją nad dopuszczalnością wystawiania bluźnierczych spektakli (nawet jeśli mają charakter wydarzeń zamkniętych), jako wykraczające poza materię dysertacji.

demokratycznego i pluralistycznego społeczeństwa¹⁹⁰ powinny implikować działania państwa, które polegałyby nie tyle na ogólnym zapewnieniu wspólnotom religijnym partycypacji w dotacjach budżetowych, co raczej stworzeniu dla jednostek warunków do wyrażenia indywidualnej decyzji o przekazaniu wsparcia ze środków publicznych dla określonego związku wyznaniowego¹⁹¹. Powyższe rozwiązanie powinno oczywiście stanowić jedynie ważne uzupełnienie dla wolności dotowania wspólnot religijnych z prywatnych środków oraz – jak już zostało to wcześniej opisane – nie musi wykluczać współfinansowania działań instytucji wyznaniowych, w ramach zastępowania państwa w wykonywaniu funkcji publicznych i w zgodzie z zasadą pomocniczości.

5.2. Prawo do milczenia i ochrona autonomii informacyjnej

Konstytucja w art. 53 ust. 7 stanowi, że „[n]ikt nie może być obowiązany przez organy władzy publicznej do ujawnienia swojego światopoglądu, przekonań religijnych lub wyznania”. Także u.g.w.s.w. potwierdza, że korzystając z wolności sumienia i wyznania jednostki mogą zachowywać milczenie w sprawach swojej religii lub przekonań (art. 2 pkt 5)¹⁹².

Przywołany przepis Konstytucji chroni prywatność jednostki w sferze jej przekonań, a jego celem jest zarówno ochrona dóbr jednostki, jak i jej samej przed dyskryminacją: tak w stosunkach wertykalnych (z organami władzy publicznej), jak i horyzontalnych¹⁹³. Przepis ten zakazuje organom władzy publicznej nakładania na kogokolwiek kto przebywa na terenie Rzeczypospolitej obowiązku ujawniania w jakikolwiek sposób i jakiegokolwiek formie informacji o swym światopoglądzie, wyznaniu czy przekonaniach religijnych¹⁹⁴. Zakaz ten nie ma jednak charakteru absolutnego, a tak zwane prawo do milczenia (czy inaczej prawo do

¹⁹⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, pkt III.9.

¹⁹¹ Uważam, że w demokratycznym państwie prawnym (szczególnie w demokracji liberalnej) instrumenty oddające obywatelom decyzję co do finansowania ze środków publicznych określonych podmiotów (np. asygnata podatkowa) powinny być w miarę możliwości stosowane do dotowania ze środków publicznych instytucji, których działalność co do zasady objęta jest szeroko pojętą wolnością sumienia i religii lub łączy się z wymogiem bezstronności światopoglądowej władz publicznych, to jest w szczególności kościołów i innych związków wyznaniowych, instytucji kulturalnych, organizacji pozarządowych czy partii politycznych.

¹⁹² Podobne przepisy obecne są w wielu europejskich systemach prawnych – A.M. Abramowicz, *Przedmiotowy zakres wolności religijnej*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2007, t. 10, s. 327 wraz z przypisem nr 7. Por. także P. Winczorek, *Komentarz...*, s. 130.

¹⁹³ P. Winczorek, *Komentarz...*, s. 129–130.

¹⁹⁴ B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 329.

zachowania w tajemnicy swego wyznania¹⁹⁵), które wynika z art. 53 ust. 7 Konstytucji może być ograniczone¹⁹⁶.

Prawa do milczenia nie wolno interpretować jako nakazu milczenia w sprawach światopoglądowych¹⁹⁷. Efekt takiego odczytania kolidowałby z wolnością uzewnętrzniania religii publicznie (w tym nauczania i nawracania), manifestowania własnych poglądów, swobodą wyrażania przekonań światopoglądowych w życiu publicznym, zakazem zmuszania do nieuczestniczenia w praktykach religijnych, jak również wolnością zgromadzeń, wolnością zrzeszania się, prawem petycji czy wolnością twórczości, badań naukowych i nauczania¹⁹⁸. Jak trafnie zauważyła Hanna Suchocka „[b]ardzo często, zwłaszcza w państwach komunistycznych, niezwykle silnie akcentowano milczenie w sprawach religii. Zagwarantowanie tego milczenia, nieujawnianie przekonań religijnych traktowano niejednokrotnie wręcz jako istotę wolności sumienia i wyznania. Sądzę, że jest pewnym nieporozumieniem takie właśnie pojmowanie tej wolności. Jak wynika bowiem z wszelkich dokumentów międzynarodowych, nacisk jest kładziony właśnie na możliwość jej uzewnętrzniania w różnych formach. Milczenie w sprawach religii może być jedną z postaw, którą jednostka chce wybrać, nie może być natomiast traktowane jako istota tej wolności”¹⁹⁹. Wydaje się, że doświadczenia totalitaryzmu represjonującego osoby kierujące się w życiu wartościami religijnymi zaowocowały gwarancjami możliwości zachowania swych przekonań religijnych w tajemnicy. Istotą wolności sumienia i religii jest jednak życie zgodne z wyznawaną wiarą, nauczanie, nawracanie czy uzewnętrznianie w publiczny sposób swoich przekonań, a więc manifestacja swej wiary, a nie prawo do ukrywania się z nią.

Z art. 53 ust. 7 Konstytucji nie można także wywodzić zakazu ujawniania własnego światopoglądu w sytuacji, gdy jego ujawnienie wiąże się z urzeczywistnieniem wolności sumienia i religii oraz praw z niej wynikających²⁰⁰. Ponadto istotą regulacji jest wykluczenie przymusu i ewentualnych negatywnych konsekwencji prawnych wynikających z ujawnienia

¹⁹⁵ M. Granat, *Granice wolności religijnej w społeczeństwie pluralistycznym* [w:] *Kultura i Prawo. Materiały III Międzynarodowej Konferencji na temat „Religia i wolność religijna w Unii Europejskiej”*, Warszawa, 2–4 września 2002, red. J. Krukowski, O. Theisen, Lublin 2003, s. 178.

¹⁹⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 października 2015 r., sygn. K 12/14, pkt III.7.1.3.

¹⁹⁷ Por. W. Brzozowski, *Granice...*, s. 76–77.

¹⁹⁸ Por. M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53...*, s. 1277; P. Winczorek, *Komentarz...*, s. 130.

¹⁹⁹ H. Suchocka, *Nauczanie religii w szkole w świetle konstytucji i ustawodawstwa wybranych państw europejskich* [w:] *Nauczanie religii w szkole w państwie demokratycznym*, red. J. Krukowski, Lublin 1991, s. 86.

²⁰⁰ Por. M. Olszówka, *Objaśnienia do art. 53...*, s. 1277–1278; J. Cupriak, *Prawo do milczenia w sprawie światopoglądu, przekonań religijnych i wyznania w Polsce i Niemczech* [w:] *Standardy...*, s. 224–228.

swych przekonań, a nie zakaz ich uzewnętrzniania. Z tego względu zgodne z omawianym przepisem będzie zadanie pytania przez organ władzy publicznej o przekonania światopoglądowe lub religijne jednostki, o ile udzielenie odpowiedzi jest w pełni dobrowolne, a uchylenie się od niej bez podania przyczyny nie rodzi dla jednostki negatywnych konsekwencji.

Artykuł 53 ust. 7 Konstytucji chroniąc jednostkę przed dyskryminacją ze strony organów władz publicznych stanowi jednocześnie prawną gwarancję zachowania bezstronności władz publicznych²⁰¹. Przepis ten wymaga by stosowanie przez jednostkę instrumentów finansowania wspólnot religijnych opierało się na dobrowolności wyboru formy i beneficjenta. Ponadto mechanizmy podziału środków winny gwarantować redystrybucję dóbr w sposób wykluczający uprzywilejowanie jednej wspólnoty religijnej lub ich arbitralnie wyznaczonej grupy. Niedopuszczalne byłoby także wprowadzenie do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych takich jego instrumentów, które zobowiązywałyby jednostkę do ujawnienia jej przynależności wyznaniowej²⁰².

Prawo do milczenia można postrzegać jako szczególny wyraz (*lex specialis*²⁰³) wolności od przymusu ujawniania informacji o sobie samym (tak zwana autonomia informacyjna). Konstytucja w dwóch pierwszych ustępach art. 51 stanowi, że „[n]ikt nie może być obowiązany inaczej niż na podstawie ustawy do ujawniania informacji dotyczących jego osoby” oraz „[w]ładze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym”. Omawiana wolność dotyczy ujawniania władzom publicznym jak i innym podmiotom wszelkich informacji dotyczących życia osobistego jak i publicznego zachowania jednostki²⁰⁴. Nie ma ona jednak charakteru absolutnego, a ustawy mogą określać sytuacje i zakres informacji, do ujawnienia których jednostka jest zobowiązana²⁰⁵. Pojęcie gromadzenia informacji obejmuje wszelkie czynności związane z administrowaniem pozyskanymi informacjami²⁰⁶.

²⁰¹ Por. M. Zawiślak, *Zmiana...*, s. 434.

²⁰² Por. Ibidem, s. 434.

²⁰³ M. Wild, *Objaśnienia do art. 51 [w:] Konstytucja RP. Tom I...*, s. 1223.

²⁰⁴ Por. P. Sarnecki, *Artykuł 51 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II...*, s. 267; M. Florczak-Wątor, *Art. 51. Prawo ochrony danych osobowych [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, op. cit.*, s. 178–179.

²⁰⁵ Por. P. Sarnecki, *Artykuł 51...*, s. 270.

²⁰⁶ Por. M. Wild, *op. cit.*, s. 1228.

Przywołany przepis wskazuje także, że dopuszczalne jest pozyskiwanie informacji niezbędnych w demokratycznym państwie prawnym. Przesłanka ta wyklucza możliwość pozyskiwania danych niekoniecznych lub jedynie dla władz wygodnych lub użytecznych. Trybunał Konstytucyjny wskazał na „zakaz wkraczania przez władze publiczne w autonomię informacyjną jednostki w sposób zbędny z punktu widzenia standardów demokratycznego państwa prawa. Ani więc względy celowości, ani wygody władzy nie uzasadniają naruszenia autonomii informacyjnej”²⁰⁷. To czy ograniczenie autonomii informacyjnej jest konieczne i wypełnia standardy demokratycznego państwa prawnego badać należy na gruncie art. 31 ust. 3 Konstytucji²⁰⁸, który stanowi „[o]graniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”. Powyższe oznacza, że konstytucyjne ograniczenie autonomii informacyjnej musi być ustanowione w ustawie, znajdować podstawę w realizacji jednej z wartości wymienionej w art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz być proporcjonalne, uwzględniać zasady państwa demokratycznego oraz nie niweczyć istoty danego prawa²⁰⁹. Monika Florczak-Wątor wyjaśnia ponadto, że niezbędnymi danymi są te, których posiadanie przez organ władz publicznych warunkuje możliwość realizacji przyznanych mu kompetencji²¹⁰.

Z perspektywy podatnika wykorzystanie mechanizmu asygnaty podatkowej wymaga wskazania w deklaracji podatkowej podmiotu (wspólnoty religijnej), która ma być beneficjentem wsparcia. Może to rodzić obawy o utożsamienie dokonanego wyboru z przynależnością religijną lub przekonaniami światopoglądowymi (także w sytuacji niewskazania żadnego podmiotu). Informacja ta byłaby dostępna dla organów podatkowych oraz biur rachunkowych i innych podobnych podmiotów świadczących usługi rozliczania podatków. Próby interpretacji decyzji podatnika zmierzające do zaklasyfikowania go do określonej grupy religijnej nigdy nie dadzą pewności wnioskowania, choć nie można wykluczyć, że wydarzać się będą sytuacje, w których taki tok myślenia doprowadzi do

²⁰⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU 2002, Nr 6/A, poz. 83, pkt V.26.

²⁰⁸ Por. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. K 23/11, OTK ZU 2014, Nr 7/A, poz. 80, pkt III.12.2.2.

²⁰⁹ Por. K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw i człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 78.

²¹⁰ M. Florczak-Wątor, *Art. 51...*, s. 179.

prawdziwych wniosków – wszak nawet kierując się fałszywymi przesłankami można dojść do zgodnego z rzeczywistością wniosku.

Należy jednak podkreślić, że konstrukcja, w której podatnik dobrowolnie korzysta z dodatkowej formy wsparcia związku wyznaniowego jaką jest asygnata podatkowa, a przy tym dobrowolnie wybiera i wskazuje jej beneficjenta jest zgodna z art. 53 ust. 7 Konstytucji. Podatnik decyduje także samodzielnie czy przedmiotową informację ujawnić jedynie organom podatkowym (w relacji wertykalnej) czy także pośrednikom pomagającym rozliczyć podatek (w relacji horyzontalnej). W żadnym z tych elementów jednostka nie jest obligowana do ujawnienia swoich przekonań religijnych ani światopoglądowych – inaczej niż w konstrukcji obowiązkowego podatku kościelnego, który funkcjonuje na przykład w Niemczech (*Kirchensteuer*).

Trzeba przy tym odrzucić twierdzenie, że ujawnienie przekonań religijnych jest warunkiem koniecznym skorzystania z asygnaty podatkowej. Falsyfikacja powyższego twierdzenia wymaga wykazania, że istnieje choćby jeden wyjątek, który uzasadnia wątpliwość co do motywów, jakie kierowały jednostką dokonującą wyboru adresata środków przekazywanych za pośrednictwem asygnaty podatkowej. W rzeczywistości zaś nie sposób domknąć katalogu przesłanek, jakimi kieruje się podatnik dokonując wyboru beneficjenta asygnaty podatkowej. Zdarza się przecież, że wierny określonego związku konfesyjnego głosuje na partię polityczną, której program jest sprzeczny z nauczaniem tejże wspólnoty. Gdyby było inaczej to w państwach o znaczącej przewadze ilościowej członków jednej ze wspólnot religijnych – takich jak na przykład Polska – parlament wypełnialiby przedstawiciele jednej tylko partii politycznej, której program jest najbardziej zgodny z doktryną kościoła większościowego, bądź większej ich ilości jednak o podobnym programie (przynajmniej w kwestiach światopoglądowych), co wykluczałoby pluralizm polityczny. *Prima facie* widać, że tak się nie dzieje, a wybory dokonywane przez uprawnionych do głosowania niejednokrotnie odrywają się od nauki kościoła, do którego przynależą. Zaobserwować można także odwrotną sytuację, w której osoby o areligijnych lub antyreligijnych poglądach głosują na partie polityczne o programie zbieżnym w kwestiach światopoglądowych z nauczaniem określonego związku wyznaniowego. Osoby o takich poglądach mogą także dotować (na przykład przekazując 1,5% na OPP) organizacje wyznaniowe – nie ze względu na religijny charakter fundatora, lecz pomimo tego i z uwagi na – przykładowo – poparcie określonej inicjatywy społecznie użytecznej realizowanej przez tę organizację.

Nie sposób także wykluczyć czysto emocjonalnych podstaw decyzji. Podatnik będący członkiem określonego związku konfesyjnego może nie dokonać żadnego wyboru albo wskazać inną wspólnotę religijną na przykład jako sprzeciw względem sytuacji w kościelnej jednostce organizacyjnej mu najbliższej. Powody decyzji mogą być także całkowicie oderwane od sfery religijności. Podatnik wiedziony niechęcią do partii rządzącej i rozumiejący, że asygnata podatkowa zmniejszy wpływy do budżetu państwa, może uznać, że woli dać pieniądze losowo wybranemu kościołowi niż pozostawić do wykorzystania znieawidzonej partii politycznej, czym utrudni jej kolejne zwycięstwo w wyborach.

Można mnożyć tego rodzaju motywy, jednak jest to niecelowe. Wszystkich możliwości zbadać i opisać się nie da, a te które zostały przedstawione są wystarczające dla wykazania, że nie można wyboru beneficjenta asygnaty podatkowej utożsamiać z przynależnością wyznaniową podatnika ani nawet jego przekonaniami religijnymi. Tak długo jak długo podatnik nie wyrazi motywów swojej decyzji *expressis verbis*, przesłanki dokonanego wyboru pozostają w sferze domysłów. Fałszywe zatem będzie twierdzenie, że ilekroć prawdą jest, iż podatnik jest członkiem określonego związku wyznaniowego, to wskaże jako beneficjenta asygnaty podatkowej ten właśnie związek wyznaniowy, czy ujmując to inaczej – jako beneficjent asygnaty podatkowej zostanie wskazany określony związek wyznaniowy zawsze i tylko wtedy, gdy podatnikiem dokonującym wyboru jest członek tego związku wyznaniowego. Domysły komplikuje jeszcze bardziej (z korzyścią dla ochrony tajemnicy przekonań podatnika) bardziej zróżnicowana możliwość wyboru niż tylko alternatywa – wskazać albo nie wskazać beneficjenta asygnaty podatkowej, czyli przykładowo konstrukcja możliwości wyboru przeznaczenia środków podobna do tej obowiązującej aktualnie w Hiszpanii, która zostanie szerzej opisana w kolejnym rozdziale.

W świetle powyższego nie sposób stwierdzić, że korzystanie z asygnaty podatkowej wymaga od podatnika ujawnienia przekonań religijnych albo światopoglądowych, a zatem, że jest sprzeczne z normą art. 53 ust. 7 Konstytucji. Można mieć jednak wątpliwości czy teoretyczne rozważania przekonają społeczeństwo do korzystania z asygnaty podatkowej. Podatnicy mogą obawiać się nieuprawnionego posądzenia o przynależność wyznaniową na podstawie dokonanego wyboru²¹¹. Staną wówczas przed decyzją czy bronić się ujawniając swe

²¹¹ O wątpliwościach w tym zakresie – por. Money.pl, *Bp Samiec: propozycja odpisu podatkowego na Kościoły – niebezpieczna*, https://www.money.pl/archiwum/wiadomosci_agencyjne/pap/arttykul/bp;samiec;propozycja;odpisu;podatkowego;na;koscioly;-niebezpieczna,110,0,1047918.html (dostęp: 28.02.2023 r.).

rzeczywiste podglądy czy zachować je w tajemnicy godząc się z nieuprawnioną oceną. Jednostka obawiająca się tego rodzaju sytuacji może podjąć decyzję o uniknięciu rozterek poprzez niekorzystanie z asygnaty podatkowej. Oznacza to, że argument zgodności z Konstytucją może nie uchronić obywatelskiego odpisu podatkowego przed ewentualną niższą efektywnością jego wykorzystania.

Subiektywne przeświadczenie podatnika o niedostatecznym poziomie ochrony danych wrażliwych (informacji o przekonaniach religijnych) wydaje się być jednym z najpoważniejszych zagrożeń dla sukcesu obywatelskiego odpisu podatkowego w Polsce. Należy zatem poszukiwać gwarancji prawnych, które zapewnią poczucie bezpieczeństwa jednostki w omawianym zakresie. Postulowanymi regulacjami pozostają prawne wykluczenie przekazywania beneficjentom obywatelskiego odpisu podatkowego danych podatników, którzy postanowili ich wesprzeć finansowo, a także przyznanie informacjom o podatniku korzystającym z obywatelskiego odpisu podatkowego statusu tajemnicy prawnie chronionej. Należy odnotować, że w Polsce przewidziano możliwość ujawnienia danych osobowych podatnika korzystającego z możliwości przekazania 1,5% podatku na OPP. Rozwiązanie to nie budzi istotnych kontrowersji. Niemniej jednak w wypadku obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych warto wykluczyć możliwość ujawnienia danych, bowiem – jak wskazano wyżej – wybór beneficjenta nie musi wiązać się z przynależnością wyznaniową, a ewentualne naruszenia procedur zagrażać będą fundamentalnej wolności sumienia i religii.

6. Podsumowanie

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych wymaga dostosowania wzorcowych regulacji funkcjonujących w innych państwach do wymogów polskiej konstytucji. Przede wszystkim należy wskazać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego art. 25 ust. 1 Konstytucji nie gwarantuje kościołom i innym związkom wyznaniowym bezwzględnej równości. Oznacza to, że raczej należy mówić o funkcjonującym w Polsce równouprawnieniu podmiotów podobnych ze względu na określoną cechę relewantną. Jeśli asygnata podatkowa na rzecz wspólnot religijnych miałaby po prostu zastąpić Fundusz Kościelny, to zostałaby obarczona historycznym charakterem tego drugiego jako jego kontynuatorka. Teoretycznie oznacza to, że krąg beneficjentów mógłby zostać ograniczony do związków wyznaniowych

poszkodowanych upaństwowieniem kościelnych nieruchomości ziemskich, bowiem cechą relewantną uzasadniającą różnicowanie ich statusu prawnego byłaby utrata majątku i jego nieodzyskanie w całości w wyniku działań podjętych na podstawie u.d.m.r. Takie rozwiązanie uznać jednak należałoby za niewłaściwe. Między innymi dlatego uważam, że ewentualnemu zastąpieniu Funduszu asygnatą podatkową powinno towarzyszyć wyrównanie szkód poniesionych przez wspólnoty religijne w okresie PRL²¹². Dzięki temu Fundusz Kościelny utraci swój restytucyjny charakter i w ogóle rację bytu, a asygnata podatkowa stanie się demokratycznym narzędziem docenienia wkładu kościołów i innych związków konfesyjnych w rozwój kultury, edukacji, nauki i osobisty rozwój człowieka. W takiej sytuacji nie ulega wątpliwości, że beneficjentami asygnaty podatkowej muszą stać się wszystkie kościoły i inne związki wyznaniowe o uregulowanej sytuacji prawnej.

Zasada wyrażona w art. 25 ust. 2 Konstytucji nakazuje władzom publicznym zachować bezstronność w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych, jednocześnie zapewniając swobodę wyrażania tychże przekonań w życiu publicznym. Organy władz publicznych nie mogą ingerować (aktywnie kształtować) w sferę przekonań światopoglądowych jednostki. Omawiany przepis stanowi wyraz przekonania ustrojodawcy, że państwo nie jest kompetentne w sprawach religii – oceny zasadności wierzeń, hierarchizacji wyznań czy afirmacji określonej religii. Skoro tak, nie powinno ono finansować działalności kultycznej związków wyznaniowych ani osób fizycznych z uwagi tylko na ich status osoby duchownej. Niewykluczone jednak jest wsparcie finansowe działań społecznie użytecznych czy realizacji funkcji publicznych przez podmioty trzeciego sektora, w tym instytucje wyznaniowe. W takim wypadku beneficjentami działań dotowanych przez państwo pozostają jednostki korzystające z prowadzonych działań społecznie użytecznych o świeckim charakterze i niereligijnych skutkach. Niesprzeczne byłoby zatem wprowadzenie instrumentu w postaci asygnaty podatkowej, w której państwo oddaje część dochodów podatkowych do dyspozycji obywateli, którzy decydują o wsparciu wybranego związku konfesyjnego. Jak już wyżej wskazano przyczyny i cele regulacji są świeckie, pomimo religijnego charakteru beneficjentów. W przeciwieństwie zresztą do funkcjonowania Funduszu Kościelnego w zakresie opłacania części składek na ubezpieczenia społeczne niektórych grup osób duchownych, gdzie środki publiczne przekazywane są z uwagi na status osoby duchownej ubezpieczonego.

²¹² Szerzej wyjaśniam ten pogląd w rozdziale IV niniejszej pracy.

Należy również podkreślić, że w kwestiach majątkowo-finansowych zasada bezstronności światopoglądowej odczytywana jest w świetle zasady równouprawnienia wspólnot religijnych, bowiem – jak przekonuje Trybunał Konstytucyjny – zasada bezstronności wyklucza stanowienie regulacji, które istotnie różnicują sytuację prawną wspólnot religijnych w zakresie materialnych podstaw ich działalności, a zatem jeśli przepis nie narusza zasady równouprawnienia, to nie wykracza poza zakres swobody regulacyjnej wyznaczonej przez zasadę bezstronności. Konstatacja ta wydaje się kluczowa z perspektywy konstrukcji obywatelskiego odpisu podatkowego w zakresie określenia kręgu beneficjentów tego instrumentu.

Z zasady poszanowania autonomii i wzajemnej niezależności wspólnot religijnych i państwa odczytuje się prawo do samodzielnego decydowania o sprawach pozostających w swoim zakresie każdego z podmiotów oraz niepodleganie innej władzy przy podejmowaniu działań w tych sprawach. W zakresie majątkowo-finansowych spraw własnych wspólnot religijnych pozostaje określanie stosunków finansowych w ramach związku religijnego, dopuszczalnych metod i źródeł pozyskiwania dochodów, sposobu zarządzania majątkiem oraz podmiotów uprawnionych do wydatkowania zgromadzonych funduszy. Po stronie państwa pozostają co do zasady uprawnienia w zakresie ustalania i poboru podatków, określania preferencji i ulg podatkowych czy udzielania dotacji ze środków publicznych wybranym podmiotom lub inicjatywom. Zaobserwować można jednak przestrzeń, w której działalność kościołów i innych związków wyznaniowych oraz państwa się przenika. Do tego obszaru zaliczyć można przykładowo szkolnictwo wyznaniowe, prowadzenie placówek leczniczych przez związki wyznaniowe czy administrowanie cmentarzami, a w kwestiach *stricto* finansowych funkcjonowanie instrumentów finansowania pozytywnego związków wyznaniowych, w tym duszpasterstwa wojskowego, duszpasterstwa służb mundurowych i podobnego, funkcjonowanie komisji regulacyjnych zajmujących się zwrotem upaństwowionych nieruchomości kościołów i innych związków konfesyjnych, czy wreszcie należące także do obszaru działalności Funduszu Kościelnego – konserwację zabytków, ochronę dziedzictwa narodowego i kulturowego, działalność charytatywno-opiekuńczą i oświatowo-wychowawczą, zwalczanie patologii społecznych. Obszar spraw mieszanych pozostaje podstawową sferą objętą powinnością współdziałania wspólnot religijnych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego. Ponadto w doktrynie podnosi się, że z uwagi na wpływ, jaki regulacje te odnoszą na działalność religijną *sensu largo*, powinnością współdziałania objęte być powinno także określanie uprawnień majątkowo-finansowych wspólnot religijnych.

Jako naruszenie zasady współdziałania wspólnot religijnych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego postrzega się w doktrynie likwidację Funduszu Kościelnego bez wprowadzenia innego instrumentu finansowania związków wyznaniowych ze środków publicznych. Argument ten odnosi się do tej sfery funkcjonowania Funduszu, która nie jest zaliczana do finansowania pozytywnego, a z drugiej strony wydaje się, że odrywa się w percepcji społeczeństwa i przynajmniej części doktryny od historycznych okoliczności utworzenia Funduszu. Dzieje się tak pomimo faktu, że Fundusz od samego początku swego istnienia miał realizować także cele w postaci utrzymania i odbudowy kościołów oraz wykonywania działalności charytatywno-opiekuńczej²¹³ w ramach swego restytucyjnego charakteru. Niezależnie od pomijania okoliczności powstania Funduszu Kościelnego należy się zgodzić, że jego likwidacja zredukowałaby sferę finansowego współdziałania państwa z kościołami i innymi związkami konfesyjnymi, wprowadzenie zaś obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz wspólnot religijnych powinno zostać odebrane jako pogłębienie współpracy państwa ze związkami wyznaniowymi dla dobra człowieka i dobra wspólnego przy jednoczesnej demokratyzacji decyzji o podziale środków i zwiększeniu transparentności przepływów pieniężnych.

Wprowadzenie w Polsce obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych pomogłoby także w pełniejszym urzeczywistnieniu wolności sumienia i religii. Konsekwencją wyznawania określonej religii czy światopoglądu jest chęć postępowania zgodnie z ich nakazami zarówno w sferze prywatnej, jak i w życiu publicznym. Do katalogu działań podejmowanych z religijnej lub światopoglądowej motywacji zaliczają się także te o wymiarze finansowym – czy to w sferze określonych aktywności czy celowego zaniechania działania. Nie ma wątpliwości, że wolność sumienia i religii obejmuje również swobodę finansowego wspierania wspólnot religijnych oraz wolność od przymusu świadczenia na te podmioty wbrew sumieniu. Jako szczególny przypadek naruszenia wolności sumienia i religii postrzegać można współfinansowanie działań o charakterze konfesyjnym określonej wspólnoty religijnej ze środków publicznych. Wydaje się, że jednostki powinny mieć nie tylko swobodę dotowania albo niedotowania działalności związków wyznaniowych z prywatnych środków, lecz państwo powinno zaniechać transferów majątkowych z uwagi na religijny charakter działań związku wyznaniowego lub status osoby duchownej. Nie wyklucza to jednak możliwości pośredniczenia w przekazywaniu środków (także publicznych) na rzecz wspólnot

²¹³ Por. art. 9 ust. 1 pkt. 1 i 5 u.d.m.r.

religijnych zgodnie z wolą jednostek. Państwo realizując zasady wyrażone w art. 25 ust. 2 i art. 53 ust. 1 Konstytucji powinno nie tyle zapewniać wspólnotom religijnym środki do ich konfesyjnego funkcjonowania (co oczywiste), co raczej stwarzać jednostkom warunki do wyrażenia indywidualnej decyzji o przekazaniu wsparcia ze środków publicznych dla określonego związku wyznaniowego.

Artykuł 53 ust. 7 Konstytucji gwarantuje, że nowe narzędzie finansowania wspólnot religijnych oparte na dobrowolności będzie uwzględniało w swej konstrukcji poszanowanie wolności nieujawniania przez jednostkę swych przekonań religijnych lub światopoglądowych czy przynależności wyznaniowej. Instrumentem, który pozwala zrealizować powyższe wymogi jest odpowiednio skonstruowany obywatelski odpis podatkowy. Niestety nawet w przypadku dochowania najwyższych standardów ochrony niejawności informacji, może pojawić się w społeczeństwie obawa, że wyrażenie woli przekazania środków wybranej wspólnotie religijnej za pośrednictwem obywatelskiego odpisu podatkowego zostanie utożsamione przez osoby mające dostęp do zeznania podatkowego z manifestacją przekonań religijnych. Jest to jednak problem w dużej mierze pozaprawny, ograniczając zaś w tym miejscu wywód do zagadnień natury konstytucyjnej należy stwierdzić, że modelowa konstrukcja asygnaty podatkowej pozostaje niesprzeczna z art. 53 ust. 7 Konstytucji.

Wreszcie wskazać należy na konstytucyjne wymogi w zakresie trybu przyjęcia nowych rozwiązań. Stosunki państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, w tym stosunki majątkowo-finansowe, objęte są wymogiem konsensualnego ich kształtowania. W przypadku Kościoła katolickiego, obok konstytucyjnych wytycznych dla stosunków państwa ze wspólnotami wyznaniowymi, to art. 22 ust. 2 Konkordatu gwarantuje, że nowe, kompleksowe regulacje z zakresu spraw finansowych instytucji i dóbr kościelnych oraz duchowieństwa wypracowywane będą w łonie specjalnej komisji. Preferowaną formą wyrażenia konsensusu pozostaje zaś umowa między stroną kościelną i państwową. W wypadku mniejszościowych związków wyznaniowych, zawarcia umowy uprzedniej względem uchwalenia ustawy wymaga art. 25 ust. 5 Konstytucji. Należy jednak przyjąć, że opisany wymóg konstytucyjny dotyczy uchwalenia ustawy partykularnej, w przypadku zaś norm o charakterze ogólnym, dotyczących wszystkich wspólnot religijnych, ograniczenie suwerenności ustawodawczej parlamentu jest mniejsze. Aktualna pozostaje przy tym dyrektywa konsensualnego kształtowania stosunków państwa ze związkami wyznaniowymi, która będzie determinować udział związków wyznaniowych w procesie legislacyjnym.

Zastąpienie Funduszu Kościelnego innym instrumentem finansowania wspólnot religijnych będzie niewątpliwie wymagało pogodzenia, w pewnym stopniu, rozbieżnych interesów poszczególnych związków wyznaniowych. Powiązanie zastąpienia Funduszu Kościelnego z historycznymi przesłankami jego utworzenia może paradoksalnie ułatwić stronie państwowej pertraktacje, wyznaczając pewne grupy podmiotów zróżnicowane pod kątem przesłanek historycznych i faktycznych, bowiem reforma nie będzie oddziaływać w równym stopniu na status prawny i sytuację faktyczną poszczególnych wspólnot religijnych. Powyższe nie zwalnia państwa z konieczności wypracowania rozwiązań akceptowalnych dla wszystkich zainteresowanych związków wyznaniowych, a tylko wysoki stopień konsensusu w zakresie projektowanych rozwiązań pozwoli uchwalić stabilne i akceptowane społecznie rozwiązania prawne.

ROZDZIAŁ III. PODSTAWOWE MODELE ASYGNATY PODATKOWEJ FUNKCJONUJĄCE W PAŃSTWACH EUROPEJSKICH

1. Wprowadzenie

W debacie nad reformą systemu finansowania wspólnot religijnych w Polsce niekiedy postuluje się radykalną zmianę koncepcji relacji finansowych państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, obejmującą przykładowo likwidację Funduszu Kościelnego, współfinansowania kościelnych uczelni wyższych, wydziałów teologicznych, katechezy w szkołach etc. Z całą pewnością należy opowiedzieć się za usunięciem pierwszego z wymienionych elementów. Jego zastąpienie innym instrumentem finansowego wspomaganie wspólnot religijnych wydaje się być najbardziej realistyczną koncepcją zmian. Po zbadaniu zatem wymogów, jakie stawia Konstytucja konstrukcji obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz wspólnot religijnych przejść należy do analizy podstawowych modeli asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych funkcjonujących w państwach europejskich.

Asygnatę podatkową na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych uznaje się za rozwiązanie nowoczesne, odpowiadające warunkom funkcjonowania państw demokratycznych, a włoski wariant tego rozwiązania określany był nawet mianem dobrego punktu wyjścia do stworzenia idealnego modelu finansowania kościołów w państwie świeckim¹ (choć zapewne raczej z perspektywy wspólnot religijnych, niż państwa czy społeczeństwa). Któryś z podstawowych modeli tejże asygnaty może zatem stać się realną inspiracją dla reformy polskiego systemu finansowania instytucji wyznaniowych. Analizie poddać zatem należy podstawowe modele asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych oraz ich funkcjonowanie, szczególnie w specyficznych dla każdego modelu i państwa aspektach. Ustalenia te posłużą ocenie możliwości przyjęcia któregoś z nich w Polsce, bądź skonstruowaniu polskiego wariantu odpowiadającego charakterystyce prawnowyznaniowej naszego kraju.

¹ H. Misztal, P. Stanisław, *Włoski model finansowania związków wyznaniowych* [w:] *Pro bono...*, s. 355.

Stosunki państwowo-kościelne, w tym relacje finansowe, w poszczególnych państwach ukształtowały się w specyficznych warunkach kulturowych, historycznych i prawnych, przez co nie sposób uznać, że analogiczne rozwiązania zafunkcjonują poprawnie w polskich realiach prawnych i faktycznych. W związku z tym badaniu podlegać powinny takie aspekty osadzenia modelu finansowania związków konfesyjnych ze środków publicznych jak historyczny rozwój relacji państwo-kościół, ewolucja form finansowania związków wyznaniowych czy kwestia powstania systemu świadczeń zamiennych i rewindykacji dóbr kościelnych w danym kraju. Nie bez znaczenia pozostaje również aktualny model relacji państwo-kościół, uwarunkowania kulturowe oraz stosunek społeczeństwa do zjawiska religijności i związków konfesyjnych. Biorąc powyższe pod uwagę, przedstawiając konstrukcję kolejnych modeli asygnaty podatkowej oraz kluczowych aspektów jej funkcjonowania w danym państwie, analizę rozpoczynać będę od uwag o charakterze historycznym i socjologicznym, szczególnie w odniesieniu do kwestii wyznaniowych. Każdy podrozdział zakończy zaś ocena krytyczna konstrukcji i funkcjonowania modelu.

2. Hiszpański model asygnaty podatkowej

2.1. Zarys historycznej ewolucji relacji państwo-kościół w Hiszpanii oraz okoliczności powstania modelu asygnaty podatkowej

W wyniku konwersji króla Rekkareda I (587) oraz ogłoszenia katolickiej jedności królestwa na Trzecim Synodzie w Toledo (589), już w VI wieku po Chrystusie Kościół katolicki i państwo hiszpańskie blisko się ze sobą związały². W kolejnych wiekach wspólnota ta jeszcze się umocniła, a przyczyniła się do tego chociażby długotrwała, wygrana walka z islamskimi najeźdźcami. Militarne zwycięstwo nad wyznawcami islamu oraz wydalenie żydów zbiegły się w czasie z postępującym jednoczeniem się Hiszpanii (1492). Powyższe fakty ukazują, że hiszpańska tożsamość narodowa kształtowała się w okolicznościach sprzyjających narodowej jedności religijnej³. Pomimo że od wspomnianego synodu w Toledo katolicyzm był oficjalną religią w Hiszpanii, działalność Kościoła katolickiego nie była finansowana z budżetu państwa. Utrzymanie zapewniały mu przede wszystkim, podobnie jak w innych europejskich krajach,

² P. Ryguła, *Finansowanie Kościoła katolickiego w monarchii hiszpańskiej (hiszpańska droga do samofinansowania się Kościoła katolickiego)* [w:] *Finansowanie...*, s. 375.

³ I.C. Ibán, *State and Church in Spain* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019, s. 197.

nieruchomości ziemskie. Poza rozległymi posiadłościami istotnym źródłem utrzymania duchowieństwa była także ofiarność wiernych⁴.

W okresie reformacji monarchia hiszpańska przejęła kontrolę nad Kościołem katolickim na posiadanych przez niego majątkach ziemskich, a także przejęła na własność wpływy z dziesięciny i pierwocin⁵. Polityka Hiszpanii zakładająca ingerencję państwa w sferę autonomiczną działalności Kościoła znana jest pod pojęciem regalizmu. Państwo broniło przy tym katolików przed wpływem reformatorów, co doprowadziło do wykształcenia się mechanizmów kontroli społecznej w sferze religijnej. W XVIII wieku państwo sprawowało nadzór nad działalnością Kościoła katolickiego ograniczając jego suwerenność oraz, znając przynależność wyznaniową społeczeństwa, wykorzystywało go do kontroli i kształtowania nastrojów społecznych⁶. W kolejnym stuleciu, poczynając od tak zwanej konfiskaty Mendizábala, większość majątku kościelnego została zsekularyzowana⁷. Brak dostatecznej ilości dóbr doczesnych sprawił, że Kościół katolicki został skazany na utrzymywanie się dzięki pomocy finansowej państwa. Uchwalono wówczas „budżet kultu i duchowieństwa”, którego środki w całości pochodziły z budżetu państwa⁸. W wieku XIX zaobserwować można w Hiszpanii dynamiczne zmiany prawno-polityczne, które miały ustrój państwa od antyklerykalnego liberalizmu do konserwatyizmu. Jednocześnie jednak w pierwszej konstytucji Hiszpanii uchwalonej 19 marca 1812 roku (Konstytucji z Kadyksu) proklamowano religię katolicką jako oficjalną religię państwa oraz zakazano praktykowania innych. Za jedną z przyczyn uchwalenia takich regulacji uznaje się fakt, że trzecią część głosujących stanowiły osoby duchowne⁹. W tym stuleciu doszło do uchwalenia szeregu konstytucji, które zawsze mówiły o religii katolickiej jako religii narodu albo państwa hiszpańskiego oraz zawierały postanowienia dotyczące finansowych relacji państwa z Kościołem¹⁰.

⁴ L. Czerwiński, *Finansowanie instytucji kościelnych w Hiszpanii* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000, s. 65.

⁵ Por. szerz. P. Ryguła, *Finansowanie...*, s. 376–378.

⁶ I.C. Ibán, *State...*, s. 197.

⁷ O ewolucji historycznej systemu finansowania wspólnot religijnych w Hiszpanii na przestrzeni ostatnich blisko dwustu lat – por. szerz. I. Martín Sánchez, *La financiación de las confesiones religiosas en el derecho Español*, „Anuario de derecho eclesiástico del Estado” 1990, nr 6, s. 130–135.

⁸ L. Czerwiński, op. cit., s. 65.

⁹ I.C. Ibán, *State...*, s. 197–198.

¹⁰ Por. szerz. P. Ryguła, *Finansowanie...*, s. 378–381; idem, *Przeobrażenia społeczno-polityczne w Hiszpańskiej monarchii konstytucyjnej oraz w Kościele katolickim na przełomie XIX i XX wieku*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2004, t. 7, s. 116–126; idem, *Finansowanie Kościoła katolickiego w Hiszpanii: obowiązujący stan prawny* [w:] *Kwestie majątkowe w prawie wyznaniowym*, red. M. Bielecki, Lublin 2018, s. 261–263.

W XX wieku koncepcja finansowego wsparcia Kościoła ulegała zmianom. Pomoc ze strony państwa została zniesiona w latach trzydziestych (w okresie II Republiki)¹¹. Związane to było ze zmianą relacji państwo-kościół, które odtąd miały przyjąć formę separacyjną. Konstytucja Drugiej Republiki stwierdzała w art. 3, że „[p]aństwo hiszpańskie nie ma oficjalnej religii”. Wraz z dojściem do władzy generała Francisco Franco i zaprowadzenia przez niego autorytarnych rządów sytuacja się odwróciła. Katolicyzm znowu stał się religią oficjalną, przywrócono finansowanie Kościoła ze środków publicznych, a w 1953 roku podpisano konkordat, który w kwestii finansowania Kościoła regulował obszar świadczeń otrzymywanych przezeń od wiernych, dotacje państwowe oraz zwolnienia podatkowe¹². Po śmierci Franco (1975), nastąpiły w Hiszpanii demokratyczne zmiany, których wynikiem było między innymi zawarcie porozumienia między Stolicą Apostolską a Hiszpanią (1976), które pozwoliło renegecjować Konkordat z 1953 roku. W 1978 roku została uchwalona nowa hiszpańska konstytucja¹³, która w art. 16 ust. 3 zniosła wyznaniowy charakter państwa, a rok później, Stolica Apostolska i Hiszpania zawarły pięć umów regulujących pozycję Kościoła katolickiego w tym kraju¹⁴. Ponadto w 1980 roku uchwalono ustawę o wolności religijnej¹⁵, która rozwija postanowienia konstytucji (art. 16) zarówno w obszarze wolności religijnej jednostek, jak również reguluje sytuację prawną związków wyznaniowych¹⁶. Źródłem normatywnym statusu Kościoła katolickiego są przede wszystkim umowy konkordatowe¹⁷. Jedna z umów dotyczyła kwestii gospodarczych, a regulacje w niej zawarte utworzyły model współpracy między państwem, krajową Konferencją Episkopatu, diecezjami i parafiami¹⁸. Zmiany te stworzyły podstawy dla Kościoła katolickiego do opracowania drogi powrotu do

¹¹ Fundamentalnym dziełem traktującym o przemianach dokonujących się w Hiszpanii w XX w. i ich wpływie na wolność religijną jest P. Ryguła, *Wolność religijna w Hiszpanii na tle przemian społeczno-politycznych w latach 1931–1992*, Katowice 2009.

¹² L. Czerwiński, op. cit., s. 65–66; P. Ryguła, *Finansowanie...*, s. 383–384.

¹³ Constitución española de 27 de diciembre de 1978, „Boletín Oficial del Estado” (dalej: BOE) 1978, núm. 311 (de 29 de diciembre), s. 29313–29424.

¹⁴ I.C. Ibán, *State...*, s. 198–199. O historycznym ukształtowaniu modelu finansowania wspólnot religijnych w Hiszpanii – por. szerz. A.T. Gutiérrez, *¿Límites? En la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2019, t. 35, s. 49–59.

¹⁵ Ley orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, BOE 1980, núm. 177 (de 24 de junio), s. 16804–16805.

¹⁶ M. Blanco, *Ustawa organiczna o wolności religijnej [w:] Relacje...*, s. 225–226. Por. szerz. P. Ryguła, *Hiszpańska ustawa organiczna o wolności religijnej z 5 lipca 1980 roku*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia iuridica” 2017, nr 80, s. 91–106; I.C. Ibán, *State...*, s. 202–203.

¹⁷ I.C. Ibán, *State...*, s. 203–204; idem, *Państwo i kościół w Hiszpanii [w:] Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej*, red. G. Robbers, Kolonia 2007, s. 171–172.

¹⁸ O przedmiocie pozostałych umów konkordatowych – por. J. Otaduy, *Rozdział i współpraca między państwem i wyznaniem religijnymi: umowy z Kościołem katolickim i innymi wyznaniem w Hiszpanii [w:] Relacje...*, s. 245–247.

stanu samofinansowania. Zasadniczymi elementami finansowania związków wyznaniowych ze środków publicznych w Hiszpanii są obecnie: asygnata podatkowa (*asignación tributaria*), finansowanie opieki duszpasterskiej w wojsku, szpitalach i więzieniach czy wynagrodzeń katechetów pracujących w szkołach publicznych, a także zwolnienia i ulgi podatkowe¹⁹. Umowa ta była przedmiotem prac w łonie parytetowej Komisji Stolicy Apostolskiej i państwa Hiszpańskiego, w skład której wchodziło po pięciu przedstawicieli każdej ze stron. Komisja ukonstytuowała się i odbyła pierwsze posiedzenie 19 listopada 1981 roku. W 1981 i kolejnym roku odbyło się w sumie siedem posiedzeń, a w 1984 i 1987 kolejne dwa w sprawie realizacji jednej z umów, która dotyczyła kwestii ekonomicznych²⁰. Istotne znaczenie dla systemu ma także Wspólny Fundusz Międzydiecezjalny (*Fondo Común Interdiocesano*), którego budżet współtworzą kwoty pochodzące z asygnaty podatkowej oraz składki diecezjalne. Zadaniem Funduszu jest przyjmowanie pomocy ekonomicznej państwa oraz redystrybucja środków między diecezjami, stosownie do ustalonych kryteriów²¹.

Model relacji państwo-kościół w Hiszpanii wymyka się sztywnej kategoryzacji. Nie jest to model ani państwa wyznaniowego ani jednoznacznego rozdziału kościoła i państwa²². Aktualny model relacji państwa z Kościołem katolickim wynika z silnego zakorzenienia tego drugiego w historii państwa oraz ukształtowania tożsamości narodowej na religii katolickiej. Z faktu obowiązywania w hiszpańskim porządku prawnym norm dotyczących kwestii wyznaniowych wyprowadza się wniosek, że państwo nie jest obojętne względem religii²³. Jednocześnie nakaz uwzględniania przekonań religijnych społeczeństwa hiszpańskiego uniemożliwia realizację negatywnego nastawienia władz publicznych do tychże przekonań²⁴. W konstytucji dostrzega się i uznaje zjawisko religijności i gwarantuje się jednostkom wolność religijną. Władze publiczne zobowiązuje się do uwzględniania przekonań religijnych społeczeństwa oraz do utrzymywania wynikających z tego stosunków współpracy z Kościołem katolickim i pozostałymi wyznaniem²⁵. Nie przekreśla to neutralności światopoglądowej państwa, bowiem władze publiczne nie afirmują postawy religijnej jako lepszej niż areligijna²⁶.

¹⁹ Por. szerz. I.C. Ibán, *State...*, s. 207–209; P. Ryguła, *Finansowanie Kościoła...*, s. 265–275.

²⁰ J.M. Sancho, *La actividad de la Conferencia Episcopal ante los órganos del Estado* [w:] *Problemáticas y respuestas. Realidad actual y derecho canónico. Actas de las XXXIV Jornadas de Actualidad Canónica*, red. M. Campo Ibáñez, Madrid 2004, s. 81.

²¹ Por. szerz. C.F. Delgado García, *Exigencias de transparencia derivadas del sistema de asignación tributaria*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2019, t. 35, s. 141–144.

²² Por. W. Brzozowski, *Stosunki państwo – kościół w Konstytucji Hiszpanii z 1978 roku*, „Studia Iuridica” 2013, t. 56, s. 109.

²³ Por. A. de Fuenmayor y Champín, *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Granada 2007, s. 15.

²⁴ Por. P. Ryguła, *Wolność...*, s. 327 wraz z przypisem nr 146.

²⁵ Por. szerz. P. Ryguła, *Hiszpańska...*, s. 92–94.

²⁶ Por. R.M. Satorras Fioretti, *Lecciones de Derecho eclesiástico del Estado*, Barcelona 2002, s. 77–78.

W doktrynie wskazuje się na cztery fundamentalne zasady określające stosunek państwa do religii: zasadę wolności religijnej, równości wobec prawa, neutralności religijnej oraz współpracy państwa ze wspólnotami religijnymi²⁷.

Hiszpański model relacji państwo-kościół próbuje z jednej strony maksymalizować ochronę wolności religijnej, a z drugiej dopuszcza daleko idące różnicowanie praw poszczególnych związków wyznaniowych²⁸. Dostrzec trzeba wiele zbieżności w hiszpańskim i włoskim modelu relacji państwo-kościół. Można również odnieść wrażenie, że pozycja prawna i faktyczna Kościoła katolickiego w Hiszpanii i w Polsce wykazuje pewne podobieństwa, przy zachowaniu proporcji wynikających z różnic w konstytucyjnym ukształtowaniu relacji państwa ze wszystkimi kościołami i innymi związkami wyznaniowymi (z zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych na czele²⁹). Podobieństwa te jak i różnice będą rzutować zarówno na możliwość implementacji modelu asygnaty podatkowej do polskiego porządku prawnego, jak i na jego szczegółowe rozwiązania.

Należy wreszcie podkreślić, że badania opinii publicznej z 2002 roku pokazały, iż ponad 80% respondentów jest katolikami, a jedynie 1,9% to wyznawcy innych wyznań. Ponadto 10,6% respondentów określiło się jako niewierzący, a 5,2% jako ateści³⁰. W badaniu z 2017 roku odsetek katolików spadł do 67,6%, lecz wyznawców innych religii nie przybyło znacząco (odsetek ten wyniósł 3,1%). Wzrosła jednak liczba osób określających się jako niewierzący (16,8%) oraz jako ateści (10,3%)³¹. Natomiast Carlos Francisco Delgado García przytacza następujące dane: 27,7% ankietowanych deklaruje się jako praktykujący katolicy, 45,8% niepraktykujący katolicy, 14,5% uważa się za niewierzących, 9,6% jest obojętnych, a 1,6% należy do innej religii³². Wreszcie można przytoczyć statystyki zawarte w raporcie amerykańskiego Departamentu Stanu, który podaje za rządowym Centrum ds. badań socjologicznych, że 58,6% respondentów określiło się jako katolicy, 15% jako ateści, 11,5% jako agnostycy, 10,4% jako „niewierzący”, 2,4% zaś jako wyznawcy innych religii, a 1,9% nie

²⁷ Por. J. Martínez-Torrón, *State and Religion in Spain* [w:] *State and Religion...*, s. 368–373. Por. także wykaz terminów dotyczących neutralności państwa używanych w hiszpańskiej doktrynie w: P. Ryguła, *Rozdział i współdziałanie między państwem a Kościołem katolickim i innymi wyznaniem w konstytucji hiszpańskiej* [w:] *Relacje...*, s. 201–202 wraz z przypisem nr 35.

²⁸ I.C. Ibán, *State...*, s. 201–202.

²⁹ Por. syntetyczny przegląd poglądów doktryny hiszpańskiej na kwalifikację równości wszystkich wyznań wobec prawa jako zasady podstawowej relacji państwo-kościół w Hiszpanii w: P. Ryguła, *Podstawowe...*, s. 132–134.

³⁰ I.C. Ibán, *Państwo...*, s. 165.

³¹ Idem, *State...*, s. 195–196.

³² C.F. Delgado García, op. cit., s. 130.

udzieliło odpowiedzi³³. Dostrzegalna jest zatem zarówno postępująca laicyzacja społeczeństwa, jak i wciąż silna pozycja w strukturze denominacji Kościoła katolickiego. Historia i tożsamość narodowa Hiszpanów kształtowały się w ścisłym powiązaniu z religią katolicką. Zestawiając tę wiedzę z informacją o aktualnej strukturze wyznaniowej społeczeństwa, w tym o nikłej liczbie członków pozostałych niezwykle licznych związków wyznaniowych, można zrozumieć szczególną sytuację prawną Kościoła katolickiego w Hiszpanii, która w pewnym stopniu uzasadnia kontrowersyjne rozwiązania hiszpańskiego modelu asygnaty podatkowej.

2.2. Geneza modelu asygnaty podatkowej

Czwarty układ między Stolicą Apostolską i państwem hiszpańskim, którego przedmiotem są kwestie ekonomiczne w relacjach państwa z Kościołem katolickim został podpisany 3 stycznia 1979 roku (dalej: IV Układ, Układ)³⁴. Już w preambule oznaczono cel zawarcia układu, jakim jest zastąpienie Konkordatu z 1953 roku³⁵. Dalej stwierdza między innymi, że „[p]aństwo nie może negocjować ani nieskończenie przedłużać zobowiązań prawnych zaciągniętych w przeszłości, z drugiej strony, uwzględniając ducha, który kształtuje relację między Kościołem i Państwem w Hiszpanii, uznaje konieczność nowego ujęcia zarówno tytułów prawnych, świadczeń ekonomicznych, jak i systemu, zgodnie z którym takie świadczenia powinny być udzielane”. Tym samym potwierdzono *implicite*, że konfiskaty Mendizábala nadal stanowią uzasadnienie dla finansowania Kościoła przez państwo³⁶.

Już na początku IV Układu podkreśla się fundament samofinansowania związków wyznaniowych, jakim jest ofiarność wiernych. W art. 1 gwarantuje się, że „Kościół katolicki może swobodnie otrzymywać od własnych wiernych świadczenia, organizować publiczne zbiórki oraz przyjmować jałmużny i ofiary”. Ideą stworzenia nowych rozwiązań w zakresie

³³ United States Department of State, *2021 Report on International Religious Freedom: Spain*, tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://www.state.gov/reports/2021-report-on-international-religious-freedom/> (dostęp: 13.05.2023 r.), s. 2.

³⁴ Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, BOE 1979, núm. 300 (de 15 de diciembre), s. 28782-28783.

³⁵ „Rewizja systemu świadczeń ekonomicznych Państwa Hiszpańskiego na rzecz Kościoła katolickiego spełnia szczególnie doniosłą rolę w działalności zmierzającej do zastąpienia Konkordatu z 1953 r. nowymi Układami”. Tekst IV Układu za: J. Krukowski, *Konkordaty współczesne: doktryna, teksty (1964–1994)*, Warszawa 1995, s. 319–323.

³⁶ R. Sanz Gómez, *El acuerdo Estado-confesión como eje del modelo de financiación de los cultos religiosos en España. Análisis a la luz del principio de libertad religiosa*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2015, t. 31, s. 127.

finansowania kościoła przez Państwo jest zaangażowanie strony państwowej i kościelnej w proces przywrócenia stanu samofinansowania się Kościoła katolickiego. Dlatego też państwo uznaje prawo Kościoła do samodzielnego zabiegania o fundusze konieczne dla jego utrzymania. Myśl ta znalazła odzwierciedlenie w art. 2 ust. 1 Układu, który w charakterystyczny dla hiszpańskiego modelu relacji państwo-kościół sposób stanowi: „[p]rzy absolutnym poszanowaniu wolności religijnej państwo zobowiązuje się współpracować z Kościołem Katolickim w tym celu, aby kościół mógł uzyskać środki zapewniające mu adekwatne utrzymanie ekonomiczne”. Kościół zaś deklaruje, że będzie dążył do osiągnięcia postawionego celu ekonomicznego przez pozyskiwanie środków koniecznych dla zabezpieczenia jego potrzeb (art. 2 ust. 5 IV Układu). Jak dalej stanowi ta sama jednostka redakcyjna „[g]dy ten cel zostanie zrealizowany, obie Strony zobowiązują się zawrzeć Układ w sprawie zastąpienia tego systemu współpracy finansowej, jaki przewidziany został w numerach poprzednich tego artykułu, na inne pola i inne formy współpracy ekonomicznej, między Kościołem katolickim i Państwem”. Uzgodnionym przez strony mechanizmem finansowania stało się wprowadzenie uprawnienia dla każdego podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych do przekazania części należnego podatku, do którego zapłaty jest zobowiązany, na potrzeby Kościoła katolickiego (asygnata podatkowa). Instrument ten miał zostać uruchomiony po upływie trzech lat od podpisania IV Układu, natomiast w okresie przejściowym Kościół miał otrzymywać coroczną dotację bezpośrednio z budżetu państwa. Na podstawie już pierwszych artykułów traktatu rysuje się obraz systemu, który ciężarem zapewnienia środków koniecznych do funkcjonowania kościoła słusznie obarcza tenże właśnie podmiot rozumiany zarówno jako wspólnota wiernych, która podejmuje się odpowiedzialności zabezpieczenia potrzeb Kościoła własnym staraniem, jak i jako instytucję, która aktywnie podejmuje trud finansowania swej misji. Państwo zaś udziela Kościołowi wsparcia finansowego w procesie dochodzenia do stanu samofinansowania, dzięki czemu funkcjonowanie wspólnoty religijnej pozostaje niezakłócone w okresie reformy.

W dalszej części IV Układu (art. 3–5) zawarto regulacje podatkowe, które ogniskują się wokół zagadnienia zwolnień i ulg podatkowych. Artykuł 6 zawiera zobowiązanie układających się stron do rozwiązywania wątpliwości interpretacyjnych i trudności w stosowaniu IV Układu, na drodze wspólnego porozumienia, kierując się zasadami, które układ ten uformowały. Ostatnia jednostka redakcyjna dotyczy unieważnienia wybranych artykułów Konkordatu z 1946 roku. Ponadto, w protokole końcowym zawarto między innymi dodatkowe, techniczne postanowienia dotyczące współpracy stron w kwestiach prawnopodatkowych związanych z

normami IV Układu. Strony, wspólnym postanowieniem, miały określić obowiązujące koncepcje podatkowe, w których konkretyzują się zwolnienia i przypadki niepodlegające opodatkowaniu. Działania te miały zostać ponowione w wypadku zmiany hiszpańskiego systemu prawnopodatkowego. Ponadto na wypadek nieuregulowania zobowiązań podatkowych w czasie użytecznym przez jakikolwiek podmiot religijny wymienione w art. 4 ust. 1 i art. 5 IV Układu, państwo może wezwać Konferencję Episkopatu, by wpłynęła na taki podmiot, w celu uiszczenia przezeń należnego podatku³⁷.

2.3. Planowana droga osiągnięcia stanu samofinansowania Kościoła katolickiego

W Układzie zaprojektowano ścieżkę dojścia do stanu samofinansowania Kościoła, która obejmowała trzy etapy. Na początku państwo miało bezpośrednio subwencjonować Kościół ze środków publicznych ustalając odpowiednią dotację na rzecz Kościoła, która miała charakter globalny i jednorazowy i która była odnawiana każdego roku. Dotacja ta miała zostać ustalona w wysokości równej z kwotą podatkową, pobieraną przez Kościół katolicki (art. 2 ust. 4 IV Układu). W tekście Układu etap ten określa się jako „proces zastępczy”, który trwa „do czasu wprowadzenia” nowego systemu. Ukształtowanie tego etapu ma charakter działań osłonowych w tak zwanym okresie przejściowym. W zamyśle jego konstruktorów etap ten miał pozwolić na zachowanie ciągłości funkcjonowania Kościoła i nieuszczerplenie jego wpływów w okresie transformacji systemu finansowania i jego upowszechniania w świadomości społeczeństwa. Choć w przywołanym przepisie wskazuje się, że proces ten „może być zakończony w terminie trzech lat”, to w praktyce trwał on do maja 1988 roku, czyli sześć lat dłużej niż przewidywano³⁸.

Wprowadzenie nowego systemu finansowania podzielono na dwa etapy. Regulacje dotyczące pierwszego z nich znalazły się w ustawie budżetowej na rok 1988, a polegały na zastąpieniu dotacji budżetowych asygnatą podatkową. Państwo miało „wyasygnować Kościołowi katolickiemu pewien procent dochodów uzyskiwanych z podatku dochodowego lub z majątku, lub z innych podatków o charakterze personalnym, w drodze postępowania

³⁷ O zwolnieniach podatkowych w IV Układzie – por. szerz. W. Góralski, *Finansowanie instytucji kościelnych i duchowieństwa w regulacjach wybranych umów Stolicy Apostolskiej z państwami po Soborze Watykańskim II* [w:] *Finansowanie...*, s. 361–363; M. Tyrakowski, *Opodatkowanie dochodów Kościoła katolickiego w Polsce*, Warszawa 2005, s. 185–191. O aktualnych regulacjach zwolnień podatkowych dotyczących wspólnot religijnych – por. szerz. A.T. Gutiérrez, *Las exenciones fiscales de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en España y su incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2017, nr 3, s. 649–664.

³⁸ F. Giménez Barriocanal, *La financiación de la Iglesia Católica en España*, Madrid 2007, s. 25.

uznanego technicznie za najbardziej odpowiednie” (art. 2 ust. 2 IV Układu). W dalszej części przepisu zasugerowano, że nowy model finansowania będzie opierał się na dobrowolności przekazywania części należnego podatku przez podatnika oraz jego wyraźnej dyspozycji. Zdanie drugie omawianego przepisu stanowi, że w celu przekazania przez państwo Kościołowi części należnego podatku „każdy podatnik powinien wyraźnie zaznaczyć, w odpowiedniej deklaracji, swoją wolę co do przekazania procentu na ten cel”. Natomiast w przypadku braku takiej deklaracji, odpowiednia kwota miała zostać przeznaczona na inne cele. W tym okresie zaplanowanym na kolejne trzy lata, dotacje z budżetu państwa miały być pomniejszane o kwotę wyasygnowaną na rzecz Kościoła. Po upływie wskazanego wyżej okresu środki uzyskiwane z asygnaty podatkowej miały nie być już powiększane dotacjami budżetowymi. Ponadto w protokole końcowym IV Układu wskazano, że w czasie trwania pierwszych dwóch etapów reformy Kościół zobowiązuje się do przedstawiania każdego roku sprawozdania, w którym określi „przeznaczenie zaprojektowane przez Kościół, w ramach swoich potrzeb kwot zawartych w budżecie państwowym, jak również faktyczne przeznaczenie kwot otrzymanych od państwa w roku poprzednim”. Natomiast państwo biorąc pod uwagę przedstawione sprawozdanie miało „ustalać każdego roku w swoim bilansie taką dotację globalną, przez zastosowanie kryteriów oceny kwantytatywnej, która znalazła zastosowanie w odpowiednich rozdziałach tegoż bilansu, w harmonii z celami, na które Kościół przeznacza kwoty otrzymane od Państwa”. W tekście IV Układu nie określono trybu wyrażenia deklaracji, odsetka należnego podatku, który podatnik będzie mógł przekazać Kościołowi, ani nawet podatku, którego część będzie podlegać przekazaniu.

Końcowy etap reformy wejdzie w życie po osiągnięciu stanu samofinansowania przez Kościół. Układające się strony zobowiązały się do zawarcia nowej umowy wtedy, gdy Kościół będzie w stanie utrzymać się bez wsparcia z budżetu państwa. Przedmiotem nowego układu byłoby zastąpienie modelu asygnaty podatkowej, współpracą ekonomiczną Kościoła z państwem na innych polach i w innej formie. Oznacza to, że asygnata podatkowa jest mechanizmem finansowania Kościoła o wyłącznie tymczasowym, przejściowym charakterze. Jeszcze przed uruchomieniem asygnaty strony przesądziły o zakończeniu współpracy ekonomicznej w tej formie, po ziszczeniu się określonych warunków.

Idea samofinansowania Kościoła nie powinna oznaczać zakazu jakichkolwiek transferów majątkowych z budżetu państwa do związków wyznaniowych. Hiszpańska Konferencja Episkopatu podkreśla rozmiary kościelnej działalności społecznie użytecznej, która obejmuje prowadzenie domów dziecka, domów opieki, domów spokojnej starości, szkół,

uniwersytetów czy szpitali. Ponadto Kościół jest swego rodzaju kustoszem sprawującym opiekę nad znaczącą częścią hiszpańskiego dziedzictwa narodowego, co pociąga za sobą wymierne konsekwencje finansowe. Strona kościelna wskazuje przy tym zarówno na niepoliczalne korzyści realizacji swej misji, jak również na wymierne oszczędności, jakie powstają w budżecie państwa dzięki kościelnej działalności społecznie użytecznej³⁹. Tego rodzaju aktywność Kościoła uznaje się za uzasadnienie dla wsparcia ekonomicznego, jakie państwo powinno przekazywać Kościołowi zarówno w wśród hiszpańskich, jak i polskich uczonych w prawie. Podkreśla się przy tym, że środki publiczne przekazywane związkom wyznaniowym na działalność społecznie użyteczną, stanowią pokrycie przez państwo kosztów wykonywania funkcji publicznych, ponieważ podejmowanie przez związki konfesyjne takich działań zmniejsza obszar zadań realizowanych przez instytucje państwowe. Taką optykę potwierdzają dane dotyczące kosztów, a raczej oszczędności, generowanych w budżecie państwa przez niepubliczne placówki edukacyjne prowadzone przez Kościół⁴⁰. Z danych przekazanych w 2005 roku przez hiszpańskie Ministerstwo Edukacji wynika, że roczny koszt związany z utrzymaniem jednego miejsca (ucznia) w placówce publicznej wynosił 3 518 euro, podczas gdy ten sam koszt w niepublicznej placówce edukacyjnej dofinansowywanej przez państwo to jedynie 1 841 euro (1 677 euro różnicy). W roku szkolnym 2002/2003 do niepublicznych placówek edukacyjnych wszystkich rodzajów, które były dofinansowywane przez państwo, uczęszczało 1 741 697 uczniów, co oznacza, że państwo zaoszczędziło 2 920 825 869 euro, w porównaniu z sytuacją, w której ci uczniowie uczęszczałoby do szkół publicznych. Fernando Giménez Barriocanal zauważa, że bezpośrednia oszczędność środków publicznych to nie jedyna korzyść dla państwa, bowiem kościelna działalność edukacyjna nie ogranicza się wyłącznie do intelektualnego przekazywania wiedzy, ale także przekazuje studentom zestaw wartości takich jak poszanowanie rodziny, zaangażowanie w naukę i pracę, uczciwość, przyjaźń, hojność etc., wnosząc swój wkład w odpowiedni rozwój cywilizacyjny oraz kształtowanie właściwych postaw społecznych, a to uzasadnia współpracę finansową państwa w tych dziełach. Konstatacje przedstawicieli doktryny hiszpańskiej potwierdzają zaprezentowane w rozdziale pierwszym argumenty przemijające za współfinansowaniem aktywności społecznej kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych.

³⁹ Por. F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 14–17. O skali kościelnych działań społecznie użytecznych w Hiszpanii – por. szerz. C.F. Delgado García, op. cit., s. 128–132.

⁴⁰ F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s.17–19.

Odsetek podatników przekazujących Kościołowi katolickiemu wsparcie za pomocą asygnaty podatkowej wahał się w latach 1987–2005 między 33,28% (2001) a 42,73% (1993), przy czym w latach 2001–2005 nie przekroczył 34,32%⁴¹. W tym okresie współpraca państwa z Kościołem przynosiła temu drugiemu wpływy na poziomie około 150 000 000 euro rocznie⁴². W 2019 roku około jeden na trzech Hiszpanów zdecydował się na przekazanie wsparcia Kościołowi katolickiemu za pośrednictwem asygnaty podatkowej. Uprawniony kościół otrzymał w ten sposób 286 000 000 euro (wzrost wartości wsparcia wyniósł 6,19% względem 2018 roku)⁴³. Szacuje się, że wpływy z asygnaty podatkowej mogą pokrywać około 25% całkowitych wydatków diecezji⁴⁴. Źródłem brakujących wpływów jest przede wszystkim ofiarność wiernych (w różnych formach) oraz dochody własne Kościoła, a więc środki pozabudżetowe. Pewną innowacją jest wprowadzenie subskrypcji okresowych (*Suscripciones periódicas*), które w swej idei zbliżone są do praktykowanego w organizacjach pozarządowych budowania bazy stałych, regularnych darczyńców. W tym wypadku wierni zobowiązują się do dokonywania miesięcznych, kwartalnych i rocznych wpłat, które stanowią stabilne przychody podmiotów kościelnych i pozwalają planować działania w oparciu o przewidywalne przychody minimalne. Rozwiązanie to uznaje się za najnowocześniejszą metodę pozyskiwania środków, która wykorzystywana jest w zdecydowanej większości podmiotów kościelnych⁴⁵. Innymi źródłami przychodu Kościoła jest rentowne zarządzanie własnym majątkiem czy pozyskiwanie grantów na prowadzenie działalności społecznie użytecznej⁴⁶. Powyższe dane ukazują, że chociaż Kościół nadal nie osiągnął celu w postaci samofinansowania, to jednak aktualnie w dużym stopniu samodzielnie zabezpiecza finansowanie realizacji swej misji *ad intra* i *ad extra*.

⁴¹ Idem, *Financiación eclesial: situación actual y perspectivas de future*, „Ius Canonicum” 2008, nr 95, s. 35.

⁴² Idem, *La financiación...*, s. 27.

⁴³ United States Department of State, *2020 Report on International Religious Freedom: Spain*, tekst do pobrania pod adresem internetowym: <https://www.state.gov/reports/2020-report-on-international-religious-freedom/spain/> (dostęp: 20.04.2022 r.), s. 10 (dalej: Spain 2020 International Religious Freedom Report).

⁴⁴ M.M. Martín García, op. cit., s. 522–523.

⁴⁵ F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 29–30.

⁴⁶ J.M.D. Calvarro, *Transparencia en la financiación y en el acceso a la información fiscal de las confesiones religiosas*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2020, t. 36, s. 497. Por. także C.F. Delgado García, op. cit., s. 132–137.

2.4. Szczegółowe rozwiązania hiszpańskiego modelu asygnaty podatkowej

Konstrukcja prawna hiszpańskiej asygnaty podatkowej została sprecyzowana w ustawie budżetowej na rok 1988⁴⁷. Dyspozycja dodatkowa numer 5 dotycząca podatku dochodowego od osób fizycznych (*Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, dalej: IRPF) wprowadziła asygnatę „na cele religijne lub inne cele użytku społecznego” w wysokości 0,5239%. Wysokość procentowa została ustalona bez porozumienia z Kościołem. Strona państwowa ustaliła tę wysokość w oparciu o założenie, że wszyscy wierni Kościoła katolickiego w Hiszpanii zadeklarują przekazanie kwot pochodzących z asygnaty na rzecz Kościoła⁴⁸. W wypadku braku takiej deklaracji, kwota pochodząca z asygnaty miała zostać przeznaczona na inne cele użytku społecznego, które definiowane były jako „programy współpracy i wolontariatu społecznego rozwijane przez hiszpański Czerwony Krzyż oraz inne organizacje pozarządowe i jednostki społeczne”⁴⁹. Te programy mogły być realizowane również przez jednostki organizacyjne Kościoła, jeśli ich celem nie było osiągnięcie zysku. Organy administracji państwowej jednostronnie decydowały o podziale kwot pochodzących z asygnaty. Ustawa budżetowa na rok 1988 powtarzała postanowienie IV Układu, zgodnie z którym przez okres trzech lat kwota wyasygnowana przez obywateli na rzecz Kościoła, nie mogła być niższa niż dotacja budżetowa przekazana Kościołowi w 1987 roku, z uwzględnieniem mechanizmu waloryzacji opartego o projekcję inflacyjną⁵⁰.

W ustawie budżetowej z 27 grudnia 1990 roku⁵¹ (w dyspozycji dodatkowej numer 3) wskazano konieczność zakończenia procesu uzupełniania środków wyasygnowanych na rzecz Kościoła katolickiego przez podatników dotacjami z budżetu państwa (*complemento presupuestario*). Postulat ten podniesiono w związku z upływem trzyletniego terminu przeznaczonego na tego rodzaju wsparcie w IV Układzie, jednak ostatecznie dopłatом państwa położono kres dopiero w 2007 roku⁵². Przedmiotowa ustawa zapoczątkowała również przekazywanie środków pochodzących z asygnaty podatkowej w dwunastu miesięcznych ratach. Modyfikacji tego rozwiązania dokonano dyspozycją dodatkową nr 3 do ustawy

⁴⁷ Ley 33/1987 de Presupuestos Generales del Estado para 1988, BOE 1987, núm. 307 (de 24 de diciembre), s. 37785–37839.

⁴⁸ J. Domínguez Rojas, *La realidad de la relaciones económicas entre la Iglesia católica y el Estado español*, „Cuadernos de realidades sociales” 2005, nr 65–66, s. 105.

⁴⁹ Real decreto 825/1988, de 15 de julio, por el que se regulan los fines de interés social de la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 2, BOE 1988, núm. 180 (de 28 de julio), s. 23295–23296.

⁵⁰ P. Rygula, *Finansowanie...*, s. 388; F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 25.

⁵¹ Ley 31/1990, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, BOE 1990, núm. 311 (de 28 de diciembre), s. 38644–38688.

⁵² Por. P. Rygula, *Finansowanie Kościoła...*, s. 268.

budżetowej na rok 1993. W 1994 roku Kościół miał otrzymać środki w dwunastu miesięcznych ratach o wysokości obliczonej na podstawie z deklaracji podatkowych za 1991 rok, a kolejne ustawy budżetowe aktualizowały wysokość miesięcznych rat⁵³. Jednocześnie Kościołowi nie pozostawiono narzędzi do weryfikowania obliczeń decydujących o wysokości przekazywanych kwot. Organy administracji państwowej nie przedstawiały również osobnych pozycji dla asygnacji na inne cele użytku społecznego oraz dla braku jakiegokolwiek deklaracji⁵⁴. W tym okresie zastosowano rozwiązanie, zgodnie z którym brak wyraźnego wyrażenia woli przekazania podatku na cele Kościoła katolickiego był równoznaczny z wyasygnowaniem tych środków na inne cele użytku społecznego⁵⁵. Artykuł 2 ust. 2 IV Układu stanowił literalnie, że podatnik może jasno wyrazić wolę przekazania środków na cele Kościoła, a brak deklaracji skutkowałby przekazaniem odpowiedniej kwoty na inne cele. W doktrynie wskazywano, że umożliwienie wyraźnego zadeklarowania przekazania kwoty asygnaty podatkowej na inne cele użytku społecznego miało charakter antagonizujący i prowadziło do skrótu myślowego podatnika, który wybierał przekazanie środków „na księży albo na biednych”, chociaż Kościół wykorzystywał te kwoty także na działalność społecznie użyteczną⁵⁶. Trzeba także wskazać, że jednostronne ustanowienie przez rząd wyraźnie niewystarczającego odsetka IRPF możliwego do przekazania w ramach asygnaty podatkowej (0,5239%) oraz uchwalenie alternatywy w postaci zadeklarowania przekazania kwoty na inne cele interesu społecznego, która nie była przewidziana w Układzie zakłóciły system⁵⁷.

Od 2000 roku podatnikom stworzono możliwość przeznaczenia kwoty asygnaty podatkowej w całości na cele Kościoła albo w całości na inne cele użytku publicznego, albo podzielenia kwoty asygnaty między Kościół katolicki i inne cele użytku społecznego (zaznaczając obie możliwości w deklaracji podatkowej). Podatnicy mogą także nie zaznaczyć żadnej z opcji dzięki czemu środki, które mogły zostać wyasygnowane z budżetu państwa, pozostają w nim⁵⁸. Warto podkreślić, że decyzje podatnika dotyczące przeznaczenia kwot z asygnaty podatkowej nie wpływają ani na kwotę należnego podatku, ani na kwotę zwrotu podatku, która przysługuje podatnikowi. Natomiast od 2007 roku rewizji poddano wysokość

⁵³ P. Ryguła, *Finansowanie...*, s. 389; M. Puchades Navarro, *El Acuerdo sobre Asuntos Económicos: Evolución de un incumplimiento*, „Revista del Instituto Superior de Teología de las Islas Canarias” 2005, nr 36, s. 401.

⁵⁴ L. Czerwiński, op. cit., s. 70.

⁵⁵ Ibidem, s. 69.

⁵⁶ L. Czerwiński, op. cit., s. 68–69; J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 498.

⁵⁷ F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 25.

⁵⁸ F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 26; J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 498; P. Ryguła, *Finansowanie...*, s. 390.

asygnaty podatkowej, która do tego czasu pozostawała niezmieniona od blisko dwudziestu lat i wynosiła 0,5239%. Dyspozycją dodatkową nr 18 do ustawy budżetowej z 28 grudnia 2006 roku⁵⁹ zapoczątkowano kolejny etap reformy systemu, który polegał na zaprzestaniu dopłat z budżetu państwa. Oznaczało to, że Kościół od tego momentu miał utrzymywać się ze środków własnych oraz kwot przekazanych mu przez podatników za pośrednictwem asygnaty podatkowej. Po długich negocjacjach Kościoła i rządu dostosowano również rozwiązania w zakresie podatku VAT do wymogów Komisji Europejskiej⁶⁰. W praktyce oznaczało to likwidację zwolnień podatkowych kościelnych osób prawnych od podatku VAT na przykład przy nabyciu przedmiotów przeznaczonych do sprawowania kultu. Jako rekompensatę za konieczność zniesienia zwolnień podatkowych zastosowano zwiększenie odsetka IRPF do rozdysponowania przez podatników w ramach asygnaty podatkowej do 0,7% na czas nieokreślony ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2007 roku⁶¹. Podwyżka ta dotyczyła zarówno celów Kościoła, jak i innych celów pożytku społecznego, a wysokość asygnaty ustalona na poziomie 0,7% obowiązuje do dzisiaj. Wyżej opisane zmiany F. Giménez Barriocanal ocenia jako w pełni zgodne z tekstem IV Układu oraz jako naturalny rozwój procesu dojścia do stanu samofinansowania się przez Kościół⁶². Powyższa ocena formułowana jest z perspektywy sytuacji prawno-majątkowej Kościoła katolickiego i dotyczy tej części rozwiązań podatkowych, których beneficjentem jest Kościół. Trzeba jednak zauważyć, że w 2007 roku rozwiązania asygnaty podatkowej przestały być symetryczne, ponieważ w dyspozycji dodatkowej numer 17 wyżej wskazanej ustawy budżetowej obok zwiększenia wysokości asygnaty na inne cele użytku społecznego do 0,7%, ustalono na poziomie 126 077 520 euro minimalną kwotę, którą państwo będzie przekazywać na te cele. Jeśli powyższa wartość nie zostanie osiągnięta na podstawie wyraźnych deklaracji podatników, państwo zobowiązało się zapewnić różnicę. Oznacza to, że w przypadku innych celów interesu społecznego, państwo pozostało przy systemie *complemento presupuestario*⁶³. Natomiast dyspozycja dodatkowa numer 45 w ustawie budżetowej z 29 października 2015 roku⁶⁴ stanowiła, że państwo będzie

⁵⁹ Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, BOE 2006, núm. 311 (de 29 de diciembre), s. 46226–46444.

⁶⁰ O procesie negocjacji i wejściu uzgodnień w życie – por. szerz. C. Corral, *El intercambio de Notas entre la Nunciatura en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación (MAEC), de 22/12/2006, para fijar la asignación tributaria a la iglesia*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2007, t. 23, s. 457–468.

⁶¹ F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 27; M.M. Martín García, op. cit., s. 525; P. Ryguła, *Finansowanie...*, s. 390.

⁶² F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 27.

⁶³ P. Ryguła, *Finansowanie...*, s. 390.

⁶⁴ Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, BOE 2015, núm. 260 (de 30 de octubre), s. 101965–102560.

przekazywać na inne cele użytku społecznego kwotę 0,7% IRPF odpowiadającą podatnikom, którzy wyraźnie wyrażają swoją wolę w tym zakresie. Ponadto powyższa kwota miała zostać rozdzielona przy zastosowaniu następujących wartości procentowych: 77,72% do Ministerstwa Zdrowia, Opieki Społecznej i Równości, 19,43% do Ministerstwa Spraw Zagranicznych i Współpracy oraz 2,85% do Ministerstwa Rolnictwa i Rybołówstwa, Żywności i Środowiska. Należy także odnotować, że art. 2 dekretu królewskiego z dnia 28 czerwca 2013 roku⁶⁵ uznaje za inne cele użytku społecznego działalność na rzecz osób potrzebujących kompleksowej opieki socjalno-zdrowotnej oraz osób o potrzebach edukacyjnych lub pośrednictwa pracy, promocję bezpieczeństwa obywateli i zapobieganie przestępczości, ochronę środowiska oraz współpracę na rzecz rozwoju⁶⁶.

Należy także wskazać, że inne niż Kościół katolicki wspólnoty religijne otrzymują środki publiczne w ramach finansowania bezpośredniego w odmiennej formie⁶⁷. Dyspozycja dodatkowa numer 13 do ustawy 2/2004 z dnia 27 grudnia⁶⁸ ustanawiała rezerwę w wysokości 3 000 000 euro na projekty z zakresu integracji społecznej i kulturowej mniejszości religijnych. Beneficjentami środków mogły być mniejszościowe związki wyznaniowe, które podpisały umowę z państwem lub charakteryzują się ugruntowaną pozycją w społeczeństwie i uzyskały taki status (*notorio arraigo*). Tego rodzaju finansowanie zostało wprowadzone do czasu osiągnięcia stanu samofinansowania się przez te związki. Finansowanie prowadzone jest za

⁶⁵ Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de natu-raleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación, BOE 2013, núm. 155 (de 29 de junio), s. 48767–48781.

⁶⁶ Art. 2. ust. 1: „Son ejes de las actividades de interés general consideradas de interés social, y como tales serán tenidos en cuenta en la determinación de las bases reguladoras de las ayudas financiadas con el porcentaje fijado del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a otros fines de interés general considerados de interés social, los siguientes:

- a) La atención a las personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria.
- b) La atención a las personas con necesidades educativas o de inserción laboral.
- c) El fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.
- d) La protección del medio ambiente.
- e) La cooperación al desarrollo.

2. En el marco de los ejes fijados en el apartado anterior, y en ejecución de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, las cantidades a distribuir en el año 2013 y siguientes, obtenidas de la asignación del porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para otros fines de interés social se destinarán a actividades de interés general que, entre las recogidas en el artículo 4 de la Ley 6/1996, de 15 de enero, del Voluntariado, puedan ser declaradas reglamentariamente como de interés social. Dicho porcentaje será fijado anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Asimismo, podrán obtener ayudas económicas y subvenciones con cargo a los créditos que se destinen a otros fines de interés general, la Cruz Roja Española y demás entidades u organizaciones no gubernamentales que desarrollen las actividades a las que se refiere el apartado anterior”.

⁶⁷ Por. szerz. o odmiennosciach finansowania różnych grup wspólnot religijnych: R. Sanz Gómez, op. cit., s. 127–131; A.T. Gutiérrez, *¿Límites?...*, s. 61–67.

⁶⁸ Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, BOE 2004, núm. 312 (de 28 de diciembre), s. 41879–42020.

pośrednictwem fundacji sektora publicznego – Fundacji Pluralizm i Koegzystencja (Fundación Pluralismo y Convivencia)⁶⁹. Fundacji tej postawiono dwa cele: promocję wolności religijnej, a także ukazywanie rzeczywistości funkcjonowania wspólnot religijnych w celu budowania ich rozpoznawalności oraz pogłębiania wiedzy społeczeństwa na ich temat⁷⁰. Cele te urzeczywistniają się we współpracy gospodarczej osiągananej dzięki: corocznemu wsparciu, którego celem jest wzmocnienie i rozwój instytucjonalny federacji religijnych, które podpisały umowy z państwem, a także za pośrednictwem corocznej pomocy dla lokalnych wspólnot religijnych na rozwój działalności kulturalnej, edukacyjnej i integracyjnej⁷¹. Powyższe ukształtowanie aktywności wspomaganych finansowo przez państwo wyklucza działania ściśle religijne, w przeciwieństwie do asygnaty podatkowej, dzięki której Kościół katolicki pozyskuje środki na prowadzenie kultu. Ponadto finansowanie za pośrednictwem asygnaty podatkowej ma charakter globalny, bowiem kwoty, które Kościół otrzymuje dzięki temu mechanizmowi może przeznaczyć na cele, które uzna za istotne z perspektywy swoich potrzeb⁷², podczas gdy środki przekazywane przez Fundację muszą być przeznaczone na oznaczony cel. Kwoty wydatkowane przez Fundację wzrastały z 2 605 540 euro w 2005 roku do 4 593 890 euro w 2009 roku, po czym zaczęły regularnie spadać, aż do 1 222 070 euro w 2013 roku⁷³. Trzeba także podkreślić, że system bezpośredniego finansowania mniejszościowych wspólnot religijnych istotnie różni się od tego, z którego korzysta Kościół katolicki zarówno w formie, jak i w treści⁷⁴. Wspólnoty mniejszościowe są finansowane przez fundację sektora publicznego⁷⁵, podczas gdy wykorzystanie mechanizmu asygnaty podatkowej gwarantuje demokratyzację procesu rozdziału środków. Odmienności te powodują, że mniejszościowe związki wyznaniowe wyrażają pragnienie dołączenia do podziału środków z asygnaty podatkowej. Tego rodzaju finansowanie bez warunków wstępnych oceniają one jako względniejsze dla siebie niż poleganie na finansowaniu z Fundacji Pluralizmu i Koegzystencji, która określa warunki wykorzystania jej środków⁷⁶.

⁶⁹ Por. szerz. A. Fernández García, *La Fundación Pluralismo y Convivencia. Ayudas públicas y transparencia*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2019, t. 35, s. 166–169.

⁷⁰ Por. J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 502; A. Fernández García, op. cit., s. 170–171.

⁷¹ Por. J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 502; A. Fernández García, op. cit., s. 171–173.

⁷² M.M. Martín García, op. cit., s. 526.

⁷³ R. Sanz Gómez, op. cit., s. 139. O majątku Fundacji – por. szerz. A. Fernández García, op. cit., s. 173–176.

⁷⁴ Por. J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 499.

⁷⁵ O procedurze przyznawania grantów – por. A. Fernández García, op. cit., s. 180–186.

⁷⁶ Spain 2020 International Religious Freedom Report, s. 10.

2.5. Kontrola transparentności finansowania wspólnot religijnych

Hiszpański Trybunał Obrachunkowy (Tribunal de Cuentas) w 2018 roku po raz pierwszy objął Kościół katolicki swym programem kontroli. Inicjatywę tę uzasadnia się faktem, że wspólnoty religijne zarządzają otrzymanymi od państwa środkami publicznymi. Trybunał Obrachunkowy podejmuje kontrolę wówczas, gdy wykryje braki transparentności w zakresie ujawniania informacji o finansowej współpracy państwa ze wspólnotami religijnymi. Badanymi dokumentami, w których może wystąpić deficyt informacji są: roczny zbiór informacji o asygnacie podatkowej przygotowywany przez Ministerstwo Skarbu Państwa, roczne sprawozdanie Konferencji Episkopatu, w którym określa się między innymi przeznaczenie środków pochodzących z asygnaty podatkowej, a także przychody Kościoła ze wszystkich źródeł oraz wydatki, sprawozdanie z działalności Fundacji Pluralizmu i Koegzystencji, a także serwisy internetowe wspólnot religijnych⁷⁷. Audyt miał obejmować wszelkie dochody i wydatki na rachunkach Kościoła katolickiego oraz trzech federacji religijnych (ewangelickiej, żydowskiej i muzułmańskiej) związane z otrzymywaną pomocą publiczną⁷⁸.

W doktrynie pojawiły się głosy, że kontrola sprawozdań Konferencji Episkopatu Hiszpanii przez Trybunał Obrachunkowy, będąc potencjalną ingerencją państwa w sprawy własne Kościoła, może spowodować naruszenie prawa do wolności religijnej (a raczej autonomii Kościoła). Nie jest pewne czy Trybunał posiada kompetencje do kontrolowania przeznaczenia wydatkowania przez Kościół kwot otrzymanych za pośrednictwem asygnaty podatkowej, bowiem podmiotami podlegającymi sprawowaniu funkcji kontrolnej Trybunału Obrachunkowego są podmioty państwowego, regionalnego lub lokalnego sektora publicznego⁷⁹, w tym także fundacje sektora publicznego⁸⁰. Ponadto wskazuje się, że kontrola Kościoła bez analogicznej kontroli transparentności finansowania organizacji pozarządowych otrzymujących środki z asygnaty podatkowej stanowiłaby w pewnym sensie brak równości w traktowaniu tych podmiotów przez państwo⁸¹. Fernando Giménez Barriocanal uważa, że Trybunał Obrachunkowy ma kompetencje do kontrolowania środków publicznych, lecz kwoty przekazywane za pomocą asygnaty podatkowej nie są tego rodzaju środkami, ponieważ o ich

⁷⁷ J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 500.

⁷⁸ C.F. Delgado García, op. cit., s. 147–148.

⁷⁹ S. Meseguer Velasco, *Las cuentas de la Iglesia católica ya son transparentes*, <https://alfayomega.es/las-cuentas-de-la-iglesia-catolica-ya-son-transparentes/> (dostęp: 30.06.2021 r.).

⁸⁰ A. Fernández García, op. cit., s. 189.

⁸¹ L. Daniele, A.I. Sanchez, *Fiscalizar a la Conferencia Episcopal «podría vulnerar la libertad religiosa»*, https://www.abc.es/sociedad/abci-fiscalizar-conferencia-episcopal-podria-vulnerar-libertad-religiosa-201701122035_noticia.html (dostęp: 30.06.2021 r.).

alokacji nie decyduje rząd, lecz podatnicy⁸². W odpowiedzi wskazuje się, że niezależnie od formy przekazywania środków publicznych związkom wyznaniowym, zjawisko to uszczupla budżet państwa, a w związku z tym transparentność finansowania wspólnot religijnych powinna podlegać kontroli. Inspekcji Trybunału Obrachunkowego może podlegać współpraca ekonomiczna państwa ze wszystkimi związkami wyznaniowymi, która dokonuje się w różny sposób. Nie chodzi zatem o kontrolę wyłącznie wyasygnowanych kwot, a działanie Trybunału Obrachunkowego nie jest wymierzone w określoną wspólnotę religijną. Celem Trybunału jest kontrola transparentności wydatkowania środków publicznych przez państwo⁸³. Trybunał Obrachunkowy bada narzędzia przyczyniające się do poprawy działalności ekonomiczno-finansowej sektora publicznego przyczyniając się tym samym do lepszego zarządzania i przejrzystości w tej sferze. Wśród konkretnych działań, które zostały przeprowadzone w roku budżetowym 2017, uwzględniono przykładowo audyt działania Naczelnej Administracji Państwowej (Administración General del Estado) w sprawach współpracy ekonomicznej z wyznaniem religijnymi⁸⁴.

2.6. Ocena hiszpańskiego modelu asygnaty podatkowej

Podstawową wartością hiszpańskiego modelu asygnaty podatkowej jest wykorzystanie go w procesie powrotu do samofinansowania Kościoła katolickiego. Jak zostało to już wcześniej zasygnalizowane niezależność finansowa wspólnot religijnych wydaje się być konieczna dla pełnego urzeczywistnienia rozdziału kościoła i państwa, zachowania autonomii i niezależności obu podmiotów, a nawet dla efektywnej współpracy na rzecz dobra człowieka i dobra wspólnego. Hiszpańskie rozwiązanie skupia się na udzieleniu przez państwo tymczasowego wsparcia finansowego Kościołowi katolickiemu po to, by w niezakłócony sposób mógł on osiągnąć stan, w którym samodzielnie zabezpiecza wpływy niezbędne do pełnienia swego posłannictwa. Zastosowanie asygnaty podatkowej pozwala państwu na rozwiązanie kwestii historycznych zobowiązań, przy jednoczesnym respektowaniu wolności religijnej obywateli oraz skoordynowanym rozdziale kościoła i państwa. Wpisanie finansowania Kościoła za pośrednictwem asygnaty podatkowej w proces dojścia do stanu samofinansowania w naturalny

⁸² J. Calderero de Aldecoa, *«La casilla de la Iglesia en el IRPF no es dinero decidido por el Gobierno, sino por los contribuyentes»*, <https://alfayomega.es/la-casilla-de-la-iglesia-en-el-irpf-no-es-dinero-decidido-por-el-gobierno-sino-por-los-contribuyentes-fernando-gimenez-barriocanal-cee-cadena-ser/> (dostęp: 30.06.2021 r.).

⁸³ Por. syntetyczny przegląd stanowisk wyrażonych w doktrynie w: J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 501.

⁸⁴ A. Fernández García, op. cit., s. 189–190.

sposób wymusza tymczasowość tego rozwiązania, które słusznie ma zostać zrewidowane po osiągnięciu przez Kościół zamierzonego celu. Idea powrotu do samofinansowania się Kościoła oraz system asygnaty podatkowej zostały pozytywnie ocenione przez Konferencję Episkopatu Hiszpanii, która uznała ten system za „bardziej sprawiedliwy, bardziej nowoczesny, bardziej demokratyczny i, przede wszystkim, bardziej zgodny z wolnością religijną wszystkich obywateli”⁸⁵, z którą to opinią należy się zgodzić. Jednocześnie jednak należy poddać w wątpliwość chęci i możliwości Kościoła do osiągnięcia samofinansowania jedynie na podstawie ofiarności wiernych. Jak zaznacza F. Giménez Barriocanal pojęcie samofinansowania jest niedookreślone. Kościół zadeklarował zamiar uzyskania własnym staraniem niezbędnych mu środków i realizuje te dążenia, ale uważa także, że dobra formuła współpracy to ta, która obowiązuje obecnie. Wsparcie, jakie Kościół otrzymuje za pośrednictwem asygnaty, jest w jego ocenie mniejsze niż wartość, która wraca do społeczeństwa dzięki działalności Kościoła. Dlatego aktualny system uznaje się w środowisku kościelnym za warty obrony⁸⁶. Także C.F. Delgado García podkreśla, że z finansowego punktu widzenia instytucje Kościoła wnoszą więcej do społeczeństwa, niż otrzymują. W związku z tym zaprzestanie współpracy gospodarczej między Kościołem i państwem nie byłoby uzasadnione nawet pomimo głosów, które domagają się samofinansowanie Kościoła⁸⁷.

Zaletą hiszpańskiej koncepcji finansowania Kościoła jest odejście od arbitralnych decyzji władz państwa w tym zakresie i przekazanie obywatelom-podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych możliwości decydowania o wydatkowaniu niewielkiego ułamka środków publicznych na cele religijne. W ten sposób państwo uznaje swoją niekompetencję w sprawach światopoglądowych jednocześnie akceptując istnienie zjawiska religijności oraz doceniając jego wagę dla społeczeństwa. Jak wskazuje się w doktrynie, Kościół katolicki zgodził się na finansowanie za pośrednictwem asygnaty podatkowej, ponieważ szanuje zasady demokratyczne oraz uznaje za ważne upodmiotowienie podatnika, który może zdecydować czy przeznaczyć część swoich podatków na Kościół⁸⁸. Natomiast w finansowaniu wyznań mniejszościowych przez Fundację Pluralizmu i Koegzystencji zasada demokratyczna jest wykluczona, bowiem wydatkowanie środków zależy od decyzji fundacji

⁸⁵ Por. B. Trzeciak, *Klauzule odsyłające w konkordatach z Hiszpanią i Polską*, Lublin 2007, s. 91; Instrucción pastoral de la Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal Española. La ayuda económica a la Iglesia, 22.04.1988 r. (BOCEE 19/1988, s. 96–99).

⁸⁶ Por. J. Calderero de Aldecoa, op. cit.

⁸⁷ C.F. Delgado García, op. cit., s. 159.

⁸⁸ Por. M.M. Martín García, op. cit., s. 529.

sektora publicznego bez udziału obywateli. Ocenia się, że jest to procedura niedostatecznie transparentna⁸⁹. Ponadto sami beneficjenci działań Fundacji wyrażają wolę przystąpienia do asygnaty podatkowej zamiast uzyskiwania finansowania z podmiotu sektora publicznego, co traktować można jako praktyczną ocenę porównania obu instrumentów.

Asygnata podatkowa pozwala także (przy właściwej jej konstrukcji) wyeliminować zagrożenie finansowania religijnej działalności określonej wspólnoty religijnej ze środków publicznych. Nie jest to jednak możliwe przy trwałym uzupełnianiu wyasygnowanych kwot do określonego poziomu, za pomocą dotacji z budżetu państwa. Takie rozwiązanie stwarza jedynie pozór oddania obywatelom decyzji o przeznaczeniu części należnego podatku. Odejście od praktyki *complemento presupuestario* po okresie przejściowym, zapewnia dobrowolność przekazywania Kościołowi środków publicznych przez obywateli, a także jest koherentne z postulatem zabiegania przez Kościół o środki niezbędne do jego funkcjonowania. Pozostanie przy uzupełnianiu przez państwo wyasygnowanych kwot do określonego poziomu lub zagwarantowanie wpływów w określonej wysokości mogłoby osłabiać zaangażowanie Kościoła w dążeniu do osiągnięcia stanu samofinansowania.

Należy także wskazać na możliwe obawy podatników łączące się z korzystaniem z dobrodziejstwa asygnaty podatkowej, a dotyczące ujawniania swych przekonań. Konieczność dokonania jawnego wyboru dotyczącego przekazania środków na działalność określonej wspólnoty religijnej, w celu skorzystania z uprawnień, jakie daje asygnata podatkowa, może być postrzegana jako naruszająca art. 16 ust. 2 konstytucji hiszpańskiej, który stanowi, że nikt nie może być zobowiązany do składania deklaracji co do swej ideologii, religii lub swych przekonań. Mnogość motywacji, które mogą stać się przyczyną dokonania określonego wyboru uniemożliwia stwierdzenie, że jedynie kwestie religijne będą miały wpływ na deklarację podatnika. Przekazanie środków Kościołowi nie oznacza przynależności do niego lub życia zgodnie z jego nauczaniem. Jak się jednak wskazuje nie można zaprzeczyć, że wybór implikuje pewną sympatię, wzmocnioną przez istnienie innej możliwości wyboru, w tym niezaznaczenia żadnego z pól⁹⁰. Dominuje jednak przeświadczenie, zgodnie z którym hiszpański model asygnaty podatkowej nie narusza art. 16 ust. 2 hiszpańskiej konstytucji⁹¹.

⁸⁹ Por. J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 505.

⁹⁰ Ibidem, s. 498–499.

⁹¹ Por. P. Rygula, *Finansowanie Kościoła...*, s. 269–270.

Na krytykę zasługują założenia, jakie legły u podstaw ustalenia wysokości hiszpańskiej asygnaty podatkowej. Strona państwowa jednostronnie określiła, że za pośrednictwem asygnaty podatnik będzie mógł zdecydować o przeznaczeniu 0,5239% IRPF, co wynikało z podzielenia wysokości dotacji budżetowej przekazywanej corocznie Kościołowi przez liczbę obywateli deklarujących przynależność do Kościoła katolickiego. Wydaje się, że władze publiczne niedostatecznie uwzględniły zróżnicowanie motywacji, które mogą doprowadzić zarówno do wskazania Kościoła jako beneficjenta asygnaty, jak i do wyboru innego rozwiązania (wówczas przekazania kwoty na cele użytku społecznego). Założenie, że jedyną przyczyną wyboru Kościoła będzie formalna przynależność do kategorii jego wiernych bez uwzględnienia sposobu życia obywateli, akceptacji lub nieakceptacji głoszonej przez Kościół nauki, przekazywanych wartości lub podejmowanych inicjatyw, czy też stosunku do kleru jako całości bądź pojedynczych jego przedstawicieli, było błędne i zniekształcało system. W rzeczywistości liczba podatników, którzy wyasygnowali kwoty na rzecz Kościoła była znacząco niższa niż się spodziewano, a to doprowadziło do znacznej rozbieżności w oczekiwanych i faktycznych wpływach z asygnaty podatkowej. Konsekwencją przyjęcia błędnych założeń była konieczność wydłużenia trzyletniego okresu przejściowego, w którym państwo dotowało Kościół do określonego poziomu. Jednak dopiero zwiększenie odsetka IRPF przekazywanego za pośrednictwem asygnaty podatkowej wraz z wydłużeniem okresu przejściowego zniwelowało powyższe trudności. Trzeba jednocześnie wskazać, że ustalenie zbyt niskiego poziomu asygnaty podatkowej oraz zbyt krótkiego okresu przejściowego, to potencjalne wady modelu, które należy poddać szczególnej analizie podczas recepcji modelu w innych państwach.

Błędem w konstrukcji hiszpańskiej asygnaty było początkowe pozostawienie podatnikowi alternatywnego wyboru między przekazaniem kwoty asygnaty na cele Kościoła albo na inne cele użytku publicznego. Wskazuje się, że rozwiązanie to jest sprzeczne z literalnym odczytaniem IV Układu, a także prowadzi do antagonizowania kościelnej działalności społecznie użytecznej oraz takiej samej działalności prowadzonej przez inne podmioty. Co więcej niedokonanie wyboru skutkowało przeznaczeniem kwoty asygnaty na inne cele użytku społecznego. Oznaczało to, że państwo dokonało wyboru za podatnika. Takie działanie wynika z tworzenia pewnej architektury wyboru, w ramach której porusza się podatnik, jednak jednocześnie w nieuzasadniony sposób tworzy wyłom w zasadzie dobrowolności wyboru oraz wskazuje na aksjologię przyjętą przez niekompetentnego przecież w sprawach światopoglądowych ustawodawcę. W tym kontekście pozytywnie należy ocenić

reformę z 2000 roku, dzięki której podatnicy mogą za pośrednictwem asygnaty przekazać kwotę należnego podatku w całości na cele Kościoła katolickiego, albo w całości na inne cele użytku publicznego, albo zaznaczając obie możliwości – podzielić kwotę między Kościół i inne cele użytku społecznego. Nie zaznaczając zaś żadnej z opcji pozostawiają środki do dyspozycji ogólnego budżetu państwa. Pozostawienie jednostkom szerokiego wachlarza wyboru umożliwia im podjęcie decyzji w zgodzie z własnym sumieniem, a przez to zapewnia w większym stopniu respektowanie zasady wolności sumienia i religii w aspekcie związanym z wolnością od przymusu finansowania rozszerzania nauki, światopoglądu czy wiary, z którymi podmiot tej wolności się nie zgadza. Pełne poszanowanie tej zasady w hiszpańskim modelu asygnaty podatkowej byłoby możliwe włączając w to rozwiązanie, w pewnym zakresie, mniejszościowe związki wyznaniowe. Jednocześnie trzeba podkreślić, że państwo w ramach władzy określania ramowych regulacji stosunków z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi ma możliwość podjęcia decyzji o wprowadzeniu instrumentu dotowania jedynie podmiotów wyznaniowych (bez możliwości wyboru celów użytku społecznego). Oznacza to, że skonstruowanie asygnaty zgodnie z literalnym odczytaniem IV Układu również byłoby dopuszczalne, choć niewątpliwie z perspektywy polskiej, razi wykluczenie mniejszościowych związków wyznaniowych. Ograniczenie kręgu wyznaniowych beneficjentów asygnaty podatkowej do jednego podmiotu – Kościoła katolickiego należy zatem ocenić negatywnie. Okoliczności historyczne i kulturowe (powiązanie Kościoła i państwa oraz kształtowanie się tożsamości narodowej Hiszpanii w silnym związku z katolicyzmem) oraz społeczne (niewielki procent obywateli rozproszone jest wśród około tysiąca związków wyznaniowych) stanowią pewne uzasadnienie dla takiego właśnie rozwiązania, lecz z czasem powinno zostać ono rozszerzone na kolejne podmioty. Mogłoby to wymagać rewizji postanowień IV Układu, a także rodziłoby pewne komplikacje natury technicznej, lecz zapewniłoby poszanowanie wolności sumienia i religii jednostek w większym stopniu. Obecna konstrukcja asygnaty podatkowej powinna zostać także negatywnie oceniona z perspektywy równouprawnienia wyznań, które nie może być ignorowane przez państwo, ponieważ zakotwiczone jest w godności osoby ludzkiej i wolności religijnej realizowanej w aspekcie kolektywnym. O ile wysokość wsparcia finansowego może i powinna być uzależniona od stopnia współpracy państwa ze związkami konfesyjnymi wynikającego z przekonań religijnych społeczeństwa hiszpańskiego, o tyle z formalnego punktu widzenia może budzić zastrzeżenia zablokowanie dostępu do określonej formy finansowania niekatolickim wspólnotom wyznaniowym, a w zasadzie zablokowanie możliwości wspierania tychże wspólnot w

określonej formie przez jednostki. Tym bardziej, gdy sposób ten wpisuje się w szeroko pojętą ofiarność wiernych.

Martín Dégano postuluje stworzenie systemu podobnego do systemu finansowania Kościoła katolickiego dla wszystkich wyznań religijnych (z ugruntowanymi korzeniami), które o to poproszą⁹². Rozszerzenie systemu asygnaty podatkowej na inne związki wyznaniowe miałyby zdaniem Julii Marii Díaz Calvarro kilka zalet: po pierwsze, jest skutecznym mechanizmem pomiaru stopnia zainteresowania religijnego społeczeństwa i stopnia zakorzenienia różnych związków konfesyjnych; po drugie, asygnata podatkowa umożliwia obywatelom decydowanie, gdzie trafi część podatku, a zatem obowiązuje w tym systemie zasada demokratyczna; po trzecie pogłębiona zostałaby równość między wspólnotami religijnymi; a po czwarte tego rodzaju zmiana przyczyniłaby się do normalizacji systemu i uniemożliwiłaby postrzeganie asygnaty podatkowej jako przywileju Kościoła katolickiego. Autorka ta dostrzega także problem związany z tym jak i kto wśród niekatolickich związków wyznaniowych powinien zarządzać przyznanymi funduszami, nie formułując jednak propozycji jego rozwiązania⁹³. Normy konstytucyjne, historyczne znaczenie Kościoła katolickiego oraz jego faktyczna pozycja w Hiszpanii stanowią podstawę do obiektywnego różnicowania sytuacji prawnej Kościoła i mniejszościowych wspólnot religijnych w Hiszpanii. Słusznie jednak wskazuje się, że system asygnaty podatkowej powinien zostać rozszerzony na niekatolickie związki wyznaniowe, uwzględniając dobrowolność przystąpienia do systemu. Przede wszystkim poszerzenie kręgu beneficjentów asygnaty powinno objąć trzy federacje religijne (ewangelicką, żydowską i muzułmańską), a po wypracowaniu zadowalającego rozwiązania w zakresie przekazywania wyasygnowanych kwot przez państwo oraz zarządzania nimi i wydatkowania przez związki wyznaniowe – także na pomniejsze wspólnoty religijne. Doświadczenia hiszpańskie w zakresie niewłaściwego zarysowania kręgu beneficjentów asygnaty powinny zostać uwzględnione przy recepcji modelu do systemu prawnego innych państw, w tym ewentualnie Polski.

W doktrynie pojawiły się także głosy wskazujące na brak przejrzystości w obliczaniu wysokości asygnaty przez państwo, publikowanie zbyt ogólnych statystyk dotyczących tego narzędzia, a także brak możliwości kontroli poprawności działań administracji przez beneficjentów asygnaty (w szczególności przez Kościół). Uwagę zwraca poddanie kontroli

⁹² Pogląd przytaczany za J.M.D. Calvarro, op. cit., s. 506.

⁹³ Ibidem, s. 507.

przez hiszpański Trybunał Obrachunkowy wydatkowania środków publicznych w ramach współpracy ekonomicznej państwa ze wspólnotami religijnymi. Przyczyną kontroli uczyniono niedostateczną transparentność finansowania związków wyznaniowych zarówno poprzez asygnatę podatkową, jak i za pośrednictwem Fundacji Pluralizmu i Koegzystencji. Trzeba wskazać, że tak długo jak Trybunał działa na rzecz jawności i transparentności aktywności władz publicznych i wydatkowania środków publicznych, nie naruszając przy tym autonomii związków konfesyjnych oraz traktując w równy sposób kontrolowane podmioty, tak długo jego czynności zasługują na aprobatę. W tym kontekście należy po raz kolejny podkreślić postulat samofinansowania Kościoła, który gromadząc środki w organiczny sposób uwolniłby się od zakusów organów kontrolnych do weryfikacji sposobu wydatkowania dochodu pochodzącego ze środków publicznych. Należy zatem docenić wprowadzenie subskrypcji okresowych, które gwarantują Kościołowi stałe, przewidywalne wpływy, opierają się na obopólnym zaangażowaniu i odpowiedzialności kleru i laikatu za wspólnotę Kościoła i które powinny zostać rozważone jako źródło finansowania Kościoła także w innych państwach, w tym w Polsce.

Należy również podkreślić, że utworzenie hiszpańskiego modelu asygnaty podatkowej wyznaczyło kierunek, którym następnie podążyły inne państwa. Narzędzia przyjmowane przez państwa w finansowaniu pozytywnym wspólnot religijnych ewoluują od typowego dla państw wyznaniowych utrzymywania wybranego kościoła bezpośrednio z budżetu państwa, poprzez systemy mieszane obejmujące finansowanie pozytywne, negatywne i pośrednie, ku dobrowolnemu finansowaniu kościoła przez obywateli (niekiedy przy wsparciu aparatu skarbowego państwa) i samofinansowaniu się wspólnot religijnych. Obserwowane procesy zmierzają do przywrócenia systemu finansowania sprzed sekularyzacji majątków kościelnych i wprowadzania świadczeń zamiennych, jednak w unowocześnionej formie. Jak się wydaje sam proces kształtowany jest w dużej mierze przez doświadczenia historyczne i kulturotwórcze, w których niejednokrotnie aktywność kościołów miała znaczenie konstytutywne⁹⁴. Modernizacja stanu pierwotnego oznacza w tym wypadku przywrócenie samofinansowania kościoła w oparciu o szeroko pojętą ofiarność wiernych z wykorzystaniem jednak nowoczesnych form przekazywania wsparcia.

⁹⁴ Por. B. Trzeciak, op. cit., s. 86.

3. *Otto per mille* – włoski model asygnaty podatkowej

3.1. Społeczno-religijne i prawne uwarunkowania relacji państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi

We Włoszech niemal cztery piąte społeczeństwa określa się jako katolicy⁹⁵, jednak odsetek osób regularnie uczęszczających na niedzielne Msze święte nie przekracza 30%⁹⁶. Do obecnego kształtu mozaiki religijnej na Półwyspie Apenińskim przyczyniły się przemiany polityczne zachodzące w Europie po 1989 roku, które skutkowały wzrostem znaczenia cerkwi prawosławnej na terenie Włoch, nasilające się zjawisko imigracji, dzięki któremu w społeczeństwie rozprzestrzeniła się islam⁹⁷, a także inne czynniki polityczne i kulturowe, które łącznie z wyżej wymienionymi elementami wpłynęły na to, że włoski sposób przeżywania katolicyzmu stał się bardziej pluralistyczny, czy może raczej mniej ortodoksyjny. System prawny regulujący stosunki między państwem a związkami wyznaniowymi został ukształtowany pod wpływem powyższych okoliczności geopolitycznych⁹⁸, a także historycznych okoliczności polityczno-ustrojowych⁹⁹. W doktrynie podsumowuje się niekiedy, że Włochy są krajem z silnym Kościołem i słabym państwem¹⁰⁰.

Podstawą systemu są oczywiście przepisy rangi konstytucyjnej. Artykuł 19 Konstytucji Republiki Włoskiej z 27 grudnia 1947 roku¹⁰¹ stanowi, że „[w]szyscy mają prawo swobodnego wyznawania swojej wiary, w jakiegokolwiek formie, indywidualnie lub zbiorowo, propagowania jej i sprawowania obrzędów kultowych prywatnie lub publicznie, o ile nie sprzeciwiają się one dobremu obyczajom”. Natomiast już w art. 3 ust. 1 wskazano, że „[w]szyscy obywatele mają jednakową godność społeczną i są równi wobec prawa bez względu na płeć, rasę, język, religię,

⁹⁵ Od 71,1 do 78% według różnych badań z lat 2015–2017. Por. K.J. Starr, *5 facts about Catholics in Europe*, <https://www.pewresearch.org/fact-tank/2018/12/19/5-facts-about-catholics-in-europe/> (dostęp: 10.07.2021 r.); N. Pedrazzi, *L'Italia e le religioni nel 2016*, <https://riforma.it/it/articolo/2016/02/01/litalia-e-le-religioni-nel-2016> (dostęp: 10.07.2021 r.).

⁹⁶ S. Ferrari, *Państwo i kościół we Włoszech* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej...*, s. 391; N. Pedrazzi, op. cit.

⁹⁷ Por. A. Ferrari, *Islam in Italy: A Religion Under Construction* [w:] *State and Religion...*, s. 266–269.

⁹⁸ Por. R. Mazzola, *State and Church in Italy* [w:] *State...*, s. 265.

⁹⁹ Por. Z. Witkowski, *Ustrój konstytucyjny współczesnych Włoch w aktualnej fazie jego przemian 1989–2004*, Toruń 2004, s. 31; P. Stanisławski, *Porozumienia w sprawie regulacji stosunków między państwem i niekatolickimi związkami wyznaniowymi we włoskim porządku prawnym*, Lublin 2007, s. 29–41; F. Margiotta Broglio, *La rilevanza costituzionale dei Patti lateranensi tra ordinamento fascista e carta repubblicana*, „Rivista trimestrale di diritto pubblico” 1983, nr 4, s. 1333–1346.

¹⁰⁰ S. Ferrari, *Law and Religion in Italy: A new Model of Civil Religion?* [w:] *State and Religion...*, s. 310.

¹⁰¹ Costituzione della Repubblica Italiana, „Gazzetta Ufficiale” (dalej: GU) n. 298 del 27.12.1947. Tekst polski za: <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wlochy.html> (dostęp: 10.07.2021 r.).

poglądy polityczne, położenie osobiste i społeczne”. Ponadto art. 21 ust. 1 gwarantuje, że „[w]szyscy mają prawo swobodnego wyrażania swoich myśli za pomocą słowa, pisma i wszelkich innych środków rozpowszechniania”. Przepis ten dotyczy oczywiście także treści o charakterze religijnym. W systemie włoskim nie istnieje ustawa dotycząca wolności religijnej, która gwarantowałaby minimalny standard praw podstawowych w zakresie wolności sumienia i religii¹⁰², a przepisy ustawowe regulujące szczegółowe kwestie związane z wyznawaniem wiary są umieszczone w wielu ustawach.

Zgodnie z art. 7 włoskiej konstytucji „[p]aństwo i Kościół katolicki są, każde we własnym zakresie, niezależne i suwerenne. Ich stosunki są regulowane przez Pakty Laterańskie. Zmiany Paktów, przyjęte przez obie strony, nie wymagają procedury rewizji konstytucyjnej”. Na mocy tego przepisu umowa konkordatowa z 18 lutego 1984 roku zwana porozumieniem z Villa Madama (*Accordo di Villa Madama*) dokonała rewizji Traktatów Laterańskich. Porozumienie zostało wykonane ustawą z 25 marca 1985 roku, nr 121¹⁰³. Ponadto zawarto szereg szczegółowych porozumień dotyczących uregulowania jednostek kościelnych i własności (1984), nauki religii katolickiej w szkołach państwowych (1985), świąt kościelnych (1985), ochrony dziedzictwa kościelnego i kulturowego (1996), opieki duszpasterskiej w siłach policyjnych (1999)¹⁰⁴. Obserwuje się także rozwój praktyki zawierania umów bilateralnych na poziomie lokalnym¹⁰⁵.

Artykuł 8 konstytucji włoskiej potwierdza, że „[w]szystkie wyznania religijne są jednakowo wolne wobec prawa. Wyznania religijne inne niż katolickie mają prawo organizowania się według własnych przepisów, o ile nie są one sprzeczne z włoskim porządkiem prawnym. Ich stosunki z państwem są regulowane przez ustawę na podstawie porozumień z właściwymi przedstawicielstwami”. W celu uregulowania stosunków niekatolickich związków wyznaniowych z państwem uchwalono następujące akty prawne rangi ustawowej: ustawa z 11 sierpnia 1984 roku, nr 449¹⁰⁶, ustawy z 22 listopada 1988 roku, nr 516

¹⁰² R. Mazzola, op. cit., s. 268; S. Troilo, *La libertà religiosa nell'ordinamento costituzionale italiano*, „Anales de Derecho” 2008, nr 26, s. 396–401. Projekt takiej ustawy pojawił się w doktrynie – A. Ferrari, *La proposta di legge in materia di libertà religiosa nei lavori del gruppo di studio Astrid. Le scelte di fondo*, „Rivista telematica” 2017, nr 20, s. 8–26.

¹⁰³ Legge 25 marzo 1985, n. 121, GU n. 85 del 10.04.1985.

¹⁰⁴ Wykaz za: S. Ferrari, op. cit., s. 393.

¹⁰⁵ Por. I. Bolgiani, *Chiesa Cattolica e diffusione della “prassi pattizia” a livello locale in Italia*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2017, t. 20, s. 267–270.

¹⁰⁶ Legge 11 agosto 1984, n. 449, GU n. 222 del 13.08.1984.

i 517¹⁰⁷, oraz ustawa z 8 marca 1989 roku, nr 101¹⁰⁸. Powyższe zostały przyjęte na podstawie uprzednich porozumień (*intese*) zawartych odpowiednio ze Stołem Waldensów (Tavola valdese), z Chrześcijańskimi Kościołami Adwentystów Dnia Siódmego (*Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno*), ze Zgromadzeniami Boga (Asemblee di Dio), a także ze Związkiem Gmin Wyznaniowych Żydowskich (*Unione delle Comunità ebraiche italiane*). Wymienić należy także ustawę z 5 października 1993 roku, nr 409¹⁰⁹, ustawę z 12 kwietnia 1995 roku, nr 116¹¹⁰, ustawę z 29 listopada 1995 roku, nr 520¹¹¹, ustawy z 20 grudnia 1996 roku, nr 637 i 638¹¹², ustawę z 8 czerwca 2009 roku, nr 68¹¹³, ustawę z 12 marca 2012 roku, nr 34¹¹⁴, ustawy z 30 lipca 2012, nr 126 i 127¹¹⁵ oraz ustawy z 31 grudnia 2012 roku, nr 245 i 246¹¹⁶, które uchwalono w celu uregulowania stosunków z innymi związkami konfesyjnymi albo modyfikacji wcześniejszych porozumień¹¹⁷. Należy podkreślić, że państwo może ingerować w prawną organizację poszczególnych związków konfesyjnych jedynie za pomocą porozumień (lub konkordatu). Raz osiągnięte porozumienie może zostać zmienione jedynie poprzez nowe porozumienie. Takie rozwiązanie gwarantuje, że status prawny związku nie zmieni się *in peius* bez jego zgody¹¹⁸.

Należy także wspomnieć art. 20 włoskiej konstytucji, który stanowi, że „[c]harakter kościelny i cel religijny lub kultowy stowarzyszenia albo instytucji nie mogą być przyczyną szczególnych ograniczeń ustawowych ani specjalnych obciążeń skarbowych dla ich tworzenia, zdolności prawnej i wszelkich form działania”. Przepis ten jest adresowany do wszystkich związków wyznaniowych niezależnie od ich formy organizacyjnej czy sposobu uregulowania ich sytuacji prawnej we Włoszech.

¹⁰⁷ Legge 22 novembre 1988, n. 516, GU n. 283 del 02.12.1988 (dalej: L. 516) oraz Legge 22 novembre 1988, n. 517 (dalej: L. 517), GU n. 283 del 02.12.1988.

¹⁰⁸ Legge 8 marzo 1989, n. 101, GU n. 69 del 23.03.1989 (dalej: L. 101).

¹⁰⁹ Legge 5 ottobre 1993, n. 409, GU n. 239 del 11.10.1993 (dalej: L. 409).

¹¹⁰ Legge 12 aprile 1995, n. 116, GU n. 94 del 22.04.1995.

¹¹¹ Legge 29 novembre 1995, n. 520, GU n. 286 del 22.12.1995 (dalej: L. 520).

¹¹² Legge 20 dicembre 1996, n. 637, GU n. 299 del 21.12.1996 oraz Legge 20 dicembre 1996, n. 638 (dalej: L. 638), GU n. 299 del 21.12.1996.

¹¹³ Legge 8 giugno 2009, n. 68, GU n. 140 del 19.06.2009.

¹¹⁴ Legge 12 marzo 2012, n. 34, GU n. 80 del 04.04.2012.

¹¹⁵ Legge 30 luglio 2012, n. 126, GU n. 183 del 07.08.2012 — Suppl. Ordinario n. 168 oraz Legge 30 luglio 2012, n. 127, GU n. 183 del 07.08.2012 — Suppl. Ordinario n. 168.

¹¹⁶ Legge 31 dicembre 2012, n. 245, GU n. 14 del 17.01.2013, oraz Legge 31 dicembre 2012, n. 246, GU n. 14 del 17.01.2013.

¹¹⁷ Wykaz ustaw za: Konstytucja Republiki Włoskiej z 27 grudnia 1947 roku, przypis nr 3, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wlochy.html> (dostęp: 10.07.2021 r.); S. Ferrari, op. cit., s. 393; R. Mazzola, op. cit., s. 268.

¹¹⁸ S. Ferrari, op. cit., 397.

Włoski system prawa wyznaniowego jest wielopoziomowy, co wynika z włoskiej historii i kultury. Silvio Ferrari wskazuje, że ze względu na liczbę wiernych oraz szczególne znaczenie w historii kraju, Kościół katolicki cieszy się uprzywilejowaną pozycją, a jego status prawny reguluje w znacznej mierze porozumienie z Villa Madama¹¹⁹. Na niższym poziomie znajdują się te wspólnoty religijne, które zawarły stosowne porozumienia z państwem na podstawie art. 8 włoskiej konstytucji. Celem porozumień jest zagwarantowanie tym wspólnotom równorzędnej pozycji z Kościołem katolickim. Na najniższym poziomie sytuują się związki wyznaniowe, które charakteryzują się krótką historią działalności na terenie Włoch lub których doktryna i praktyka pozostaje, zgodnie z dominującą interpretacją, „w mniej lub bardziej otwartym konflikcie porządkiem publicznym”¹²⁰. Sytuacja prawna tej kategorii denominacji uregulowana jest ustawą z 24 czerwca 1929 roku, nr 1159¹²¹ lub ogólnymi ustawami dotyczącymi stowarzyszeń¹²². Wspólnoty te nie są uprzywilejowane tak jak te z wyższych poziomów w zakresie finansowania, katechezy czy opieki duszpasterskiej. Natomiast Roberto Mazzola wyróżnia nie trzy a pięć poziomów, różnicując także sytuację związków wyznaniowych, które zawarły porozumienie z państwem, lecz nie zostało ono jeszcze zatwierdzone (poziom trzeci) oraz związków, które są zorganizowane w różny sposób, ale działają tylko na podstawie ogólnego prawa (poziom piąty)¹²³, ze względu na fakt, że nie korzystają z form organizacyjnych przewidzianych dla wspólnot religijnych, lecz formalnie pozostają jedynie na przykład stowarzyszeniami.

3.2. Okoliczności historyczne utworzenia włoskiego modelu asygnaty podatkowej

We Włoszech, podobnie jak w wielu innych europejskich krajach, Kościół katolicki przez wieki czerpał środki niezbędne do jego funkcjonowania wykorzystując system beneficjalny¹²⁴. System ten zapewniał możliwość utrzymania na odpowiednim poziomie, ponieważ duchowny sam zarządzał przynależnym mu majątkiem uzyskując zadowalający poziom rentowności¹²⁵.

¹¹⁹ S. Ferrari, op. cit., s. 394. Por. także P. Lillo, *Rilevanza pubblica delle comunità religiose nella dimensione giuridica europea*, „Rivista telematica” 2018, nr 28, s. 39–45.

¹²⁰ S. Ferrari, op. cit., s. 394.

¹²¹ Legge 24 giugno 1929, n. 1159, G.U. n. 164 del 16.07.1929.

¹²² O możliwych formach organizacyjnych wspólnot wyznaniowych oraz ich osobowości prawnej – por. S. Ferrari, op. cit., s. 395–396.

¹²³ R. Mazzola, op. cit., s. 268–269.

¹²⁴ System beneficjalny szerzej opisuję w kolejnym rozdziale.

¹²⁵ S. Ferrari, op. cit., s. 399.

W drugiej połowie XIX wieku doszło do upaństwowienia części kościelnych nieruchomości ziemskich, co doprowadziło do konieczności wprowadzenia przez państwo świadczeń uzupełniających dla duchownych, których dochód z beneficjów nie osiągał ustawowego minimum (*supplementi di congrua*)¹²⁶. Fakt, że świadczenia pochodziły bezpośrednio z budżetu państwa oznacza, iż do utrzymania duchownych katolickich przyczyniali się wszyscy obywatele, także niebędący członkami Kościoła katolickiego lub w ogóle niewierzący¹²⁷. Powyższy system został potwierdzony w Traktatach Laterańskich, jednak potrzeba rewizji tych rozwiązań narastała w kolejnych dziesięcioleciach¹²⁸. Podstawowym argumentem ku temu było uchwalenie w 1947 roku Konstytucji Republiki Włoskiej, która wprowadziła zasadę świeckości państwa oraz przemodelowała stosunki państwo-kościół. Do czasu Soboru Watykańskiego II Kościół pozostawał ostrożny w kwestii reform, jednak pod wpływem nauki *Vaticanum II* ustąpił i zaangażował się w rewizje dotychczasowych rozwiązań¹²⁹. Pomimo tego, system beneficjalny utrzymał się we Włoszech aż do 1984 roku. Spowodowane to było okolicznościami międzynarodowymi i wewnętrznymi, które uniemożliwiały podjęcie prac nad reformą aż do 1980 roku¹³⁰.

Konkordat z 1984 roku ustanawiał między innymi parytetową komisję państwowo-kościelną, która miała się zająć uregulowaniem sfery finansowania Kościoła katolickiego we Włoszech¹³¹. Rozwiązania wypracowane w łonie tejże komisji znalazły się w podpisanym 15 listopada 1984 roku Protokole aprobującym normy dotyczące dyscypliny materii, o której mowa w artykule 7 ustęp 6 Układu między Stolicą Apostolską i Republiką Włoską wprowadzającego modyfikacje do Konkordatu Laterańskiego¹³², a implementowane zostały do włoskiego porządku prawnego poprzez uchwalenie dwóch ustaw z dnia 20 maja 1985 roku, nr 206 i 222¹³³. Relacje między obiema ustawami są sporne. W doktrynie wskazuje się, że jedyną

¹²⁶ Por. szerz. G. Feliciani, *Finansowanie instytucji kościelnych i utrzymanie duchowieństwa. Doświadczenia włoskie* [w:] *Systemy...*, s. 45–48.

¹²⁷ S. Ferrari, op. cit., s. 400.

¹²⁸ Por. H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 343; M. Pietrzak, *Demokratyczne, świeckie państwo prawne*, Warszawa 1999, s. 333.

¹²⁹ Por. G. Feliciani, *Finansowanie...*, s. 48–51; P. Stanisławski, *Konkordatowa reforma systemu finansowania Kościoła we Włoszech*, „Premisla Christiana” 2014/2015, t. 16, s. 37–39.

¹³⁰ S. Ferrari, op. cit., s. 392. O przyczynach odejścia od systemu beneficjalnego i utworzenia nowego systemu finansowania – por. szerz. S. Carmignani Caridi, *L'otto per mille dell'Irpef e la XIV legislatura: prospettive «de jure condendo»*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2006, nr 1, s. 137–141.

¹³¹ Por. szerz. P. Stanisławski, *Proces realizacji reformy włoskiego systemu utrzymania duchowieństwa zgodnie z konkordatem z 1984 r.*, „Studia Prawnicze KUL” 2020, nr 2, s. 311–313.

¹³² Tekst protokołu za: J. Krukowski, *Konkordaty...*, s. 431–435.

¹³³ Legge 20 maggio 1985, n. 206, GU n. 123 del 27.05.1985; Legge 20 maggio 1985, n. 222, GU n. 129 del 03.06.1985 (dalej: L. 222).

podstawą obowiązywania we włoskim systemie prawnym *otto per mille* jest L. 222, która została uchwalona na podstawie zobowiązania zawartego w ustawie numer 206¹³⁴.

Zgodnie z art. 21 L. 222 w każdej diecezji miał zostać utworzony do 30 września 1986 roku Instytut Wspierania Duchownych. Podstawą dla jego utworzenia w prawie kościelnym miał być kan. 1274 C.I.C. oraz dekret biskupa diecezjalnego. Za zgodą zainteresowanych biskupów utworzone mogły zostać także instytuty o charakterze międzydiecezjalnym, równoważne z instytutami diecezjalnymi. Natomiast Konferencja Episkopatu Włoch miała ustanowić Centralny Instytut Wspierania Duchownych, którego celem miało być zintegrowanie zasobów Instytutów diecezjalnych (lub międzydiecezjalnych), czyli uzupełnianie środków tych instytutów diecezjalnych, które nie radzą sobie samodzielnie w zabezpieczeniu finansowego wsparcia dla księży¹³⁵. Własność beneficjów została przeniesiona do nowopowstałych Instytutów. Koniec systemu beneficjalnego oznaczał także zaprzestanie wypłacania świadczeń uzupełniających dla duchownych (*supplementi di congrua*). Powyższa reforma wprowadziła we Włoszech funkcjonujący wcześniej w Kościele Anglii system duchowieństwa stypendialnego, a także zapewniła równe dochody wszystkim duchownym katolickim, nawet przy ograniczeniu ich wolności ekonomicznej¹³⁶. Zniesieniu beneficjów i zakończeniu *supplementi di congrua* towarzyszyło powstanie nowego systemu finansowania ze środków publicznych Kościoła katolickiego, którego wprowadzenie wymagało trzyletniego okresu przejściowego. Podstawą systemu jest włoski model asygnaty podatkowej oraz możliwość odliczenia od dochodu darowizn przekazanych na rzecz Centralnego Instytutu Wspierania Duchownych lub innego podobnego podmiotu utworzonego przez inną wspólnotę religijną. Zgodnie z art. 46 L. 222, od roku podatkowego 1989, osoby fizyczne mogły odliczać darowizny pieniężne od całkowitego dochodu do wysokości dwóch milionów lirów (obecnie 1 032,91 EUR)¹³⁷. Od roku podatkowego 1990 podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych

¹³⁴ H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., s. 343–344.

¹³⁵ Art. 21 L. 222: „In ogni diocesi viene eretto, entro il 30 settembre 1986, con decreto del Vescovo diocesano, l’Istituto per il sostentamento del clero previsto dal canone 1274 del codice di diritto canonico.

Mediante accordo tra i Vescovi interessati, possono essere costituiti Istituti a carattere interdiocesano, equiparati, ai fini delle presenti norme, a quelli diocesani.

La Conferenza episcopale italiana erige, entro lo stesso termine, l’Istituto centrale per il sostentamento del clero, che ha il fine di integrare le risorse degli Istituti di cui ai commi precedenti”.

¹³⁶ S. Ferrari, op. cit., s. 400.

¹³⁷ Art. 46 L. 222: „A decorrere dal periodo d’imposta 1989 le persone fisiche possono dedurre dal proprio reddito complessivo le erogazioni liberali in denaro, fino all’importo di lire due milioni, a favore dell’Istituto centrale per il sostentamento del clero della Chiesa cattolica italiana.

Le relative modalità sono determinate con decreto del Ministro delle finanze”. Por. szerz. P. Stanisław, *Porozumienia...*, s. 258–261.

(*imposta sul reddito delle persone fisiche* – IRPEF) mogą zdecydować o przekazaniu 0,8% (*otto per mille*¹³⁸) tego podatku obliczanego na podstawie rocznych zeznań podatkowych¹³⁹. Do tego czasu państwo wspomagało finansowo Konferencję Episkopatu Włoch kwotą równą tej wypłaconej w 1984 roku, a następnie waloryzowaną o ustalony wskaźnik¹⁴⁰.

Oprócz wskazanych wyżej rozwiązań, we Włoszech funkcjonują także elementy finansowania negatywnego, którymi są na przykład: ulga w wysokości 50% w podatku dochodowym od osób prawnych, zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, od wartości dodanej, od wzrostu wartości nieruchomości i innych. Wyłączone od opodatkowania są również nieruchomości kościelne. Ponadto państwo jest odpowiedzialne za wypłatę wynagrodzeń kapelanom szpitalnym, więziennym oraz wojskowym¹⁴¹.

3.3. Włączenie do systemu asygnaty podatkowej niekatolickich związków wyznaniowych

W zamyśle twórców *otto per mille* nowy system finansowania wspólnot religijnych miał docelowo obejmować szerszą grupę podmiotów niż w modelu hiszpańskim¹⁴². Pierwszym beneficjentem stał się Kościół katolicki, a rozwiązania wypracowane we współpracy z tym podmiotem zostały wykorzystane jako wzorzec regulacji proponowany kolejnym związkom wyznaniowym. Tego typu porozumienia charakteryzują się jednak dużym stopniem indywidualizacji. W efekcie, w toku negocjacji właściwych dla włoskiego systemu porozumień, stworzono szereg zindywidualizowanych a jednocześnie porównywalnych regulacji dotyczących kolejnych związków wyznaniowych. Roberto Mazzola wskazuje także na kryterium pierwszeństwa, które dobrze charakteryzuje włoski system porozumień. Autor ten twierdzi, że porozumienia z mniejszościowymi związkami konfesyjnymi nie byłyby możliwe, gdyby nie było wcześniejszej umowy z Kościołem katolickim. Doświadczył tego Stół Waldensów, który musiał czekać do 1984 roku na podpisanie umowy z państwem (trzy dni po

¹³⁸ Jest to także potoczne określenie włoskiej asygnaty podatkowej na rzecz wspólnot religijnych.

¹³⁹ Por. art. 47 L. 222.

¹⁴⁰ Por. art. 50–51 L. 222.

¹⁴¹ S. Ferrari, op. cit., s. 401–403.

¹⁴² G. Long, V. Di Porto, *Dall'eccezione alla regola: le confessioni non cattoliche e l'otto per mille dell'Irpef*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 1998, nr 1, s. 42–43.

konkordacie) choć tekst umowy był przygotowywany już od 1978 roku¹⁴³. Jest to kolejny przykład „rozszerzania” na mniejszościowe wspólnoty religijne uprawnień zaakceptowanych względem kościoła większościowego.

Pierwszymi wspólnotami religijnymi, które w 1986 roku zdecydowały się przystąpić do systemu składającego się z możliwości obniżenia podstawy opodatkowania IRPF oraz asygnaty podatkowej, były Włoska Unia Chrześcijańskich Kościołów Adwentystów Dnia Siódmego oraz Zgromadzenie Boże we Włoszech. W przeciwieństwie do Kościoła katolickiego odmówiły one uczestnictwa w podziale kwot odpowiadających podatnikom, którzy nie złożyli deklaracji wyboru adresata asygnaty podatkowej. Motywowane to było przekonaniem, że związek wyznaniowy powinien być utrzymywany jedynie z dobrowolnej ofiarności wiernych, co koresponduje z obecnym we Włoszech poglądem, że niezłożenie deklaracji w sferze asygnaty podatkowej, oznacza sprzeciw dotyczący takiego modelu finansowego wspomagania związków konfesyjnych¹⁴⁴. Ponadto w katalogu celów, na jakie mogą być wydatkowane środki z asygnaty nieobecne były cele kultu religijnego i utrzymanie duchowieństwa. Natomiast w roku 1989 na uregulowanie stosunków z państwem zdecydował się Związek Włoskich Gmin Żydowskich, który jednak zrezygnował całkowicie z udziału w dobrodziejstwie asygnaty podatkowej w zamian za znaczne podniesienie limitu odliczeń darowizn składanych na rzecz Związku przez wiernych – podatników podatku dochodowego od osób fizycznych¹⁴⁵.

Pierwszy z niekatolickich związków, który porozumiał się z państwem – Stół Waldensów pierwotnie nie przystąpił do systemu asygnaty podatkowej, ponieważ ze względów doktrynalnych wybrał utrzymywanie się wyłącznie na podstawie ofiarności wiernych. Jednak z uwagi na fakt, że sumy przeznaczone w ramach *otto per mille* dla Kościoła katolickiego rosły coraz bardziej, postanowił w 1993 roku partycypować w systemie, ale tylko w części odpowiadającej wyraźnej woli podatników¹⁴⁶. Z biegiem czasu zgodził się na finansowanie także w zakresie przewyższającym wyraźne deklaracje podatników¹⁴⁷. W tym samym roku zawarto porozumienie z Kościołem Ewangelicko-Luterańskim we Włoszech (*Chiesa*

¹⁴³ R. Mazzola, op. cit., s. 278–279. Por. także P. Stanisz, *Proces normowania stosunków pomiędzy państwem a niekatolickimi związkami wyznaniowymi w trybie art. 8 ust. 3 Konstytucji Republiki Włoskiej z 1947 r. (ujęcie historyczne)*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2006, t. 9, s. 31–35.

¹⁴⁴ Por. M.L. Lo Giacco, *Una valutazione del Concordato tra Italia e Santa Sede a 25 anni dalla sua modificazione* [w:] *Podstawy...*, s. 140.

¹⁴⁵ P. Stanisz, *Porozumienia...*, s. 254.

¹⁴⁶ *Ibidem*, s. 254–255.

¹⁴⁷ M. Croce, *L'otto per mille trent'anni dopo: le molte ombre di un istituto da riformare (o da abolire?)* [w:] *Profili attuali di diritto costituzionale*, red. E. Catelani, S. Panizza, R. Romboli, Pisa 2015, s. 30.

Evangelica Luterana in Italia), który przyjął system we wzorcowym kształcie. Był to pierwszy niekatolicki związek wyznaniowy, który w pełni przyjął katolickie rozwiązania¹⁴⁸. Natomiast na korzystanie jedynie z instrumentu odliczeń podatkowych zdecydowała się Chrześcijańska Unia Ewangelicko-Baptystyczna Włoch (*Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia*)¹⁴⁹.

Ustawami z roku 1996 katolicki wzorzec uczestnictwa w systemie finansowania związków wyznaniowych przyjęły Włoska Unia Chrześcijańskich Kościołów Adwentystów Dnia Siódmego oraz Związek włoskich Gmin Żydowskich. W 2000 roku rząd zawarł porozumienie Włoską Unią Buddyjską (*Unione Buddhista Italiana*), w którym kwestie finansowe zostały uregulowane na wzór tych obowiązujących z Kościołem katolickim¹⁵⁰, Stoł Waldensów zaś zdecydował się na podobny krok w 2003 roku. Porozumienie podpisane z tym ostatnim w 2005 roku nie doczekało się jednak ustawowej aprobaty. Skutecznie zawarto porozumienie ze Stołem Waldensów dopiero w 2007 roku¹⁵¹. W tym samym roku do systemu opartego na odliczeniach podatkowych przystąpiły: Włoska Unia Hinduistyczna (*Unione Iduista Italiana*), Święta Archidiecezja Prawosławna we Włoszech i Egzarchat dla Europy Południowej (*Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale*), Kościół Apostolski we Włoszech (*Chiesa Apostolica in Italia*), a także Kościół Jezusa Chrystusa Świętych w Dniach Ostatnich (*Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni*). Pierwsze dwie wspólnoty przyjęły w całości model asygnaty podatkowej, Kościół Apostolski we Włoszech odmówił brania udziału w podziale kwot wyraźnie mu nieprzekazanych, Kościół Jezusa Chrystusa Świętych w Dniach Ostatnich zaś w całości zanegował asygnatę podatkową¹⁵².

Chrześcijańska Unia Ewangelicko-Baptystyczna Włoch od 2013 w pełni uczestniczy w podziale kwot wynikających z asygnaty podatkowej, od 2016 roku zaś w ten sam sposób w dobrodziejstwie asygnaty podatkowej partycypuje Włoski Instytut Buddyjski Soka Gakkai (*Istituto buddista italiano Soka Gakkai*). Jako ostatnie aprobatę ustawową uzyskało porozumienie ze Stowarzyszeniem „Kościół Anglii” (*Associazione "Chiesa d'Inghilterra"*), które obejmuje możliwość odliczania darowizn na rzecz Stowarzyszenia od IRPEF przez osoby fizyczne (art. 14 ust. 2) oraz partycypacji w dobrodziejstwie systemu *otto per mille* w jego

¹⁴⁸ P. Stanisz, *Porozumienia...*, s. 255.

¹⁴⁹ H. Misztal, P. Stanisz, op. cit., s. 347 wraz z przypisem nr 30; P. Stanisz, *Porozumienia...*, s. 255.

¹⁵⁰ H. Misztal, P. Stanisz, op. cit., s. 348–349.

¹⁵¹ Ibidem, s. 350.

¹⁵² Ibidem, s. 349–350; M. Croce, *L'otto...*, s. 30–31.

podstawowym kształcie, czyli wraz z podziałem środków odpowiadających „wyborom niewyrażonym” (art. 15 ust. 1–3)¹⁵³. Od 2021 roku uprawnione do wsparcia z tytułu asygnaty podatkowej jest trzynastcie kościołów i innych związków wyznaniowych.

3.4. Sposób podziału środków *otto per mille*

Od roku podatkowego 1990 w budżecie państwa wydzielona została kwota odpowiadająca 0,8% IRPEF, która miała zostać rozdysponowana zgodnie z decyzją podatników. Swoją preferencję obywatel komunikuje państwu wypełniając odpowiednią rubrykę w rocznym zeznaniu podatkowym. Początkowo podatnikom pozostawiono wybór między przekazaniem części 0,8% podatku Kościołowi katolickiemu (na cele kultu religijnego, wspomaganie duchownych, działania z zakresu szeroko rozumianej pomocy społecznej podejmowane zarówno w kraju, jak i wobec ludności krajów trzeciego świata) albo pozostawieniem tej części do dyspozycji państwa na nadzwyczajne działania związane ze zwalczaniem głodu na świecie, niwelowaniem skutków katastrof naturalnych, pomocy uchodźcom czy zabezpieczenie pomników kultury¹⁵⁴. Z czasem, jak wskazano wyżej, do systemu włączono także niekatolickie związki konfesyjne. Natomiast część sumy 0,8% IRPEF odpowiadająca odsetkowi podatników, którzy nie zadeklarowali przeznaczenia kwoty *otto per mille*, zostaje rozdysponowana między uprawnione podmioty, proporcjonalnie do wyraźnych deklaracji podatników. Oznacza to, że we włoskim modelu asygnaty podatkowej podatnik nie decyduje o przeznaczeniu 0,8% IRPEF, do którego zapłaty jest zobowiązany, lecz bierze udział w swoistym plebiscycie, którego wyniki decydują o podziale 0,8% wpływu do budżetu państwa z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za dany rok. Rozwiązanie to gwarantuje przewidywalną wysokość sumy podlegającej podziałowi i pozwala oszacować wpływy kościołów i innych związków wyznaniowych partycypujących w systemie. Jednocześnie w znaczący sposób zniekształcona zostaje realizacja postulatu respektowania wyboru dokonywanego przez obywatela, który raczej ma do dyspozycji jeden głos w plebiscycie niż realnie decyduje o przeznaczeniu części odprowadzanego przez siebie podatku. Rola podatnika ogranicza się więc do wskazania beneficjenta abstrakcyjnej kwoty wyliczanej jako 0,8% IRPEF podzielonej przez liczbę wszystkich podatników dokonujących wyboru. Mechanizm podziału zakłada, że najpierw obliczona zostaje globalna wysokość zapłaconego IRPEF, a następnie wydziela się 0,8% sumy

¹⁵³ Legge 29 dicembre 2021, n. 240, GU n. 15 del 20.01.2022.

¹⁵⁴ S. Ferrari, op. cit., s. 400.

tego podatku. Uzyskaną wartość mnoży się przez iloraz liczby deklaracji na rzecz określonej wspólnoty religijnej oraz liczby wszystkich deklaracji. Jak widać mechanizm ten nie uwzględnia zróżnicowanej wartości podatku odprowadzanego przez każdego z „głosujących”. Rozwiązanie to jest korzystne dla związków wyznaniowych charakteryzujących się dużą liczbą wiernych, mniej korzystne jest zaś dla tych związków, które skupiają małą liczbę wiernych uzyskujących ponadprzeciętne dochody.

Należy podkreślić, że wszystkie porozumienia między państwem a związkiem wyznaniowym dotyczące partycypacji w dobrodziejstwie *otto per mille*, przewidują obliczanie kwot należnych za dany rok podatkowy na podstawie wpływów z IRPEF wynikających z deklaracji złożonych trzy lata wcześniej, a przekazanie środków następuje do 30 czerwca roku następującego po roku podatkowym¹⁵⁵. Oznacza to, że deklaracje dotyczące wyboru beneficjenta asygnaty złożone w 2020 roku skutkują podziałem środków w roku 2023, a transfer obliczonych kwot dokona się w pierwszej połowie 2024 roku.

Obserwuje się wyraźny trend zmniejszania się liczby podatników, którzy dokonują wyraźnego wyboru beneficjenta asygnaty. W 1990 roku wyraźnie wskazało beneficjenta 55,23% podatników¹⁵⁶. Przytaczane przez S. Ferrariego statystyki z 1997 roku ukazują, że 40% uprawnionych wyraziło swoją wolę co do przeznaczenia środków *otto per mille*, a spośród nich 81% wskazało Kościół katolicki, 15% beneficjentem uczyniło państwo Włoskie, a 4% rozdzieliło środki między niekatolickie związki wyznaniowe. Włoska Konferencja Biskupów około 45% środków uzyskanych dzięki asygnacie podatkowej wydatkowała w tamtym czasie na cele kultu religijnego, 35% na utrzymanie duchowieństwa, a 20% na działania społecznie użyteczne¹⁵⁷.

Jak podaje P. Stanisz do 2000 roku odsetek podatników dokonujących wyboru beneficjenta *otto per mille* zmalała do 38,33%. Jednocześnie w grupie osób wskazujących adresata kwot pochodzących z asygnaty rośnie udział tych, którzy wskazują Kościół katolicki. Od 1990 do 2000 roku odsetek ten wzrósł z 76% do 87%. Jednocześnie spadł odsetek podatników przekazujących środki państwu. W analogicznym okresie osunął się on z 22,31% do 10,35%. Spadki wyraźnych wskazań w omawianym okresie oczywiście dotknęły także

¹⁵⁵ P. Stanisz, *Porozumienia...*, s. 258.

¹⁵⁶ Do tej kategorii nie wlicza się wyborów, które zostały dokonane w nieprawidłowy sposób, przez co nie zostają uwzględnione w podziale środków.

¹⁵⁷ S. Ferrari, op. cit., s. 400.

mniejszościowe związki wyznaniowe, a szczególnie te, które najdłuższej partycypują w systemie *otto per mille*. Przykładowo w przypadku adwentystów z 0,95% do 0,28%, a w przypadku Zgromadzeń Bożych z 0,57% do 0,21%. Niewielki wzrost odnotowały jedynie Kościoły reprezentowane przez Stół Waldensów – z 1,1% w 1994 roku do 1,21% w 2000 roku¹⁵⁸. Od 2004 roku spada odsetek podatników wskazujących jako adresata kwot asygnaty podatkowej Kościoł katolicki. Jednocześnie wzrasta odsetek osób wskazujących państwo, a także Kościoły reprezentowane przez stół Waldensów i inne mniejszościowe związki wyznaniowe¹⁵⁹.

W kolejnych latach odsetek osób dokonujących wyboru beneficjenta kwot asygnaty podatkowej kształtował się następująco: 2004 – 41,36%, 2005 – 42,94%, 2006 – 43,06%, 2007 – 43,41%; 2008 – 44,28%; 2009 – 44,66%, 2010 – 45,72%, 2011 – 45,81%, 2012 – 45,44%, 2013 – 45,59%, 2014 – 43,66%, 2015 – 43,15%; 2016 – 42,47%, 2017 – 41,79%, 2018 – 41,20%, 2019 – 40,47%, 2020 – 40,70%¹⁶⁰. Spadek wskaźnika obserwowany od 2012 roku próbuje się tłumaczyć niechęcią do kształtu rozwiązań włoskiego wariantu modelu asygnaty podatkowej¹⁶¹.

Podnosi się także, że wśród podatników, którzy nie wskazują wyraźnie beneficjenta asygnaty podatkowej dominują tacy, którzy ze względu na obowiązujące rozwiązania prawnopodatkowe nie są zobowiązani do składania rocznych zeznań podatkowych. Tego rodzaju podatnicy, by skorzystać z prawa wskazania adresata środków z *otto per mille* zobowiązani są skorzystać z odrębnej, bardziej skomplikowanej procedury. Na taki krok decyduje się jedynie około 1% podatników (mniej niż 200 000 osób). Odsetek wyraźnych wskazań wśród podatników zobowiązanych do składania rocznych zeznań podatkowych przekracza 60%¹⁶². Różnica ta obrazuje wagę ukształtowania procedury w jak najprzystępniejszy dla obywatela sposób oraz potwierdza, że przyjęcie niewłaściwych rozwiązań o charakterze technicznym może zniweczyć szczytne idee ustawodawcy.

¹⁵⁸ P. Stanisz, *Porozumienia...*, s. 257 wraz z przypisem nr 152.

¹⁵⁹ Dipartimento delle Finanze, *Analisi statistiche. Otto per mille – Serie storiche*, http://www1.finanze.gov.it/finanze3/stat_8xMilleSerie/index.php?&req_classe=01 (dostęp: 17.05.2023 r.).

¹⁶⁰ Dane przytoczone za potralem Dipartimento delle Finanze, *Analisi statistiche – Otto per mille...*

¹⁶¹ P. Stanisz, M. Ordon, *Finansowanie związków wyznaniowych w Republice Włoskiej...*, s. 387.

¹⁶² G. Feliciani, *30 lat dobra wspólnego. Referat wygłoszony na Krajowym Sympozjum Delegatów Diecezjalnych „Sovvenire” pt. Partecipazione e corresponsabilità dei fedeli a sostegno di una Chiesa in uscita, Venezia Mestre, 7–9 maja 2018 r.*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2018, t. 21, s. 397–398; P. Stanisz, M. Ordon, op. cit., s. 408.

Wyżej przytoczone dane ukazują odsetek podatników, którzy dokonali wyraźnego i prawidłowego wyboru beneficjenta asygnaty podatkowej. Odsetek deklaracji, w których w nieprawidłowy sposób wskazano adresata środków pochodzących z *otto per mille* w latach 2004–2020 wahał się od 0,36% do 0,59%. Wybory osób, które błędnie wypełniły deklarację traktowane są na równi z tak zwanymi wyborami niewyrażonymi (*scelte non espresse*). Rozwiązanie to stało się przedmiotem krytyki włoskiego Trybunału Obrachunkowego (*Corte dei Conti*)¹⁶³. Należy także podkreślić, że od roku 1991, rokrocznie większa część podatników nie brała udziału w decydowaniu o podziale środków włoskiej asygnaty podatkowej, co także zostało skrytykowane przez Trybunał Obrachunkowy¹⁶⁴. Podobnie negatywną ocenę Trybunał wyraził w przedmiocie braku kontroli nad prawidłowością funkcjonowania systemu przekazywania informacji o wyborach dokonywanych przez podatników, który może prowadzić do zniekształcenia danych na kolejnych etapach przetwarzania informacji¹⁶⁵.

3.5. Cele, na jakie wydatkować można środki pochodzące z *otto per mille*

Wszyscy beneficjenci asygnaty podatkowej (tak państwo, jak i związki wyznaniowe) zobowiązani są do wydatkowania środków uzyskanych z *otto per mille* na wyraźnie oznaczone cele. Państwo przeznaczając pozostałe mu środki na nadzwyczajne działania podejmowane przeciwko głodowi na świecie, klęskom żywiołowym, na pomoc uchodźcom oraz ochronę dziedzictwa kulturowego¹⁶⁶. Przeciwdziałanie głodowi na świecie wyraża się między innymi poprzez realizację projektów ukierunkowanych na samowystarczalność żywnościową krajów rozwijających się. Niwelowanie skutków klęsk żywiołowych dokonuje się poprzez prowadzenie robót z zakresu bezpieczeństwa publicznego czy odbudowę obiektów zniszczonych przez siły przyrody. Pomoc uchodźcom ma na celu zapewnienie, że osoby, którym przyznano status uchodźcy zgodnie z obowiązującym prawem otrzymają właściwą opiekę, natomiast działania na rzecz ochrony dziedzictwa kulturowego mają na celu odrestaurowanie publicznych nieruchomości lub dóbr ruchomych o szczególnym znaczeniu

¹⁶³ Por. szerz. P. Stanisz, M. Ordon, op. cit., s. 386–389; M. Croce, *L'otto...*, s. 34.

¹⁶⁴ P. Stanisz, M. Ordon, op. cit., s. 388–389. Por. także Deliberazione n. 16/2014/G, „Destinazione e gestione dell'8 per mille dell'Irpef”, s. 73–74, <https://www.corteconti.it/Download?id=a4b22b74-6053-4435-9ae2-50a2062c7447#page=1> (dostęp: 17.05.2023 r.).

¹⁶⁵ P. Stanisz, M. Ordon, op. cit., s. 399–401.

¹⁶⁶ O ewolucji regulacji dotyczących alokacji środków *otto per mille* przez państwo – por. I. Pistolesi, *La quota dell'otto per mille di competenza statale: un'ulteriore forma di finanziamento (diretto) per la Chiesa cattolica?*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2006, nr 1, s. 167–177.

architektonicznym, artystycznym, historycznym, archeologicznym, etnograficznym, naukowym, bibliograficznym i archiwalnym¹⁶⁷. W 2013 roku dodano kolejny cel w postaci modernizacji, zabezpieczania, dostosowań antysejsmicznych i poprawy efektywności energetycznej nieruchomości będących własnością publiczną i przeznaczonych na nauczanie szkolne¹⁶⁸. Zadaniemi zaś, na jakie wydatkować uzyskane kwoty może Kościół katolicki są cele kultu religijnego, wsparcie duchownych oraz pomoc charytatywna dla wspólnoty narodowej i krajów trzeciego świata¹⁶⁹.

Katalogi celów, na jakie mogą wykorzystywać środki z asygnaty podatkowej mniejszościowe związki wyznaniowe, odznaczają się zróżnicowaniem, co wynika z indywidualizacji porozumień podpisywanych między nimi a państwem. We wszystkich tego rodzaju aktach normatywnych dotyczących finansowania działalności związku wyznaniowego za pośrednictwem asygnaty podatkowej uwzględnia się możliwość wydatkowania środków na aktywność o charakterze socjalnym i humanitarnym, realizowaną w kraju i za granicą¹⁷⁰. W wypadku Zgromadzeń Bożych działalność ta ograniczona jest tylko do krajów trzeciego świata¹⁷¹. Przeważnie – bowiem rozwiązanie to nie dotyczy Kościoła katolickiego i Zgromadzeń Bożych – dopuszczone jest również finansowanie z kwot *otto per mille* działań o charakterze kulturalnym, podejmowanych przez wspólnoty religijne¹⁷². Przykładem aktów normatywnych zawierających szczególne regulacje odnoszące się do celów, na jakie beneficjent może przeznaczyć środki pochodzące z asygnaty podatkowej są te związane na przykład z Kościołem katolickim czy Kościołem ewangelicko-luterańskim. Wspólnoty te uprawnione są do przeznaczania przedmiotowych środków na utrzymanie osób sprawujących funkcje kultowe i cele z kultem związane. Ten ostatni zagwarantował sobie także możliwość wydatkowania środków, o których mowa na prowadzenie działalności ewangelizacyjnej¹⁷³. Jednak najbardziej rozbudowany katalog celów zawiera akt normatywny uzgodniony ze

¹⁶⁷ Por. art. 2 Decreto del Presidente della Repubblica 10 marzo 1998, n. 76, GU n.81 del 07.04.1998.

¹⁶⁸ P. Stanisław, M. Ordon, op. cit., s. 394–395 wraz z przypisem nr 39. M. Croce wskazuje na wątpliwości co do konstytucyjności wprowadzenia dodatkowego celu – M. Croce, *L'otto...*, s. 31.

¹⁶⁹ Art. 48 L. 222: „Le quote di cui all'articolo 47, secondo comma, sono utilizzate: dallo Stato per interventi straordinari per fame nel mondo, calamità naturali, assistenza ai rifugiati, conservazione di beni culturali (1); dalla Chiesa cattolica per esigenze di culto della popolazione, sostentamento del clero, interventi caritativi a favore della collettività nazionale o di paesi del terzo mondo”.

¹⁷⁰ Por. np. art. 4 ust. 1 L. 409.

¹⁷¹ Por. art. 23 ust. 1 L. 517. Por. także P. Stanisław, *Perspektywy zmiany systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2009, t. 12, s. 25.

¹⁷² P. Stanisław, *Perspektywy...*, s. 25; H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., s. 350–351 wraz z przypisem nr 47; P. Stanisław, *Porozumienia...*, s. 257–258 wraz z przypisem nr 154.

¹⁷³ P. Stanisław, *Perspektywy...*, s. 26; H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., s. 351 wraz z przypisem nr 49; P. Stanisław, *Porozumienia...*, s. 258; art. 26–27.

Związkiem Włoskich Gmin Żydowskich, który kwoty uzyskane dzięki mechanizmowi *otto per mille* przeznaczać może między innymi na: ochronę mniejszości przed rasizmem i antysemityzmem; działalność kulturalną; zachowanie dziedzictwa historycznego, kulturalnego i artystycznego; cele instytucjonalne Związku, w tym na troskę o religijne interesy Żydów we Włoszech, dbanie o zachowanie tradycji i dóbr kultury żydowskiej, koordynację i wspomaganie działalności poszczególnych gmin, a także utrzymywanie kontaktów ze wspólnotami żydowskimi z innych państw¹⁷⁴.

Oparte na porozumieniach ze związkami wyznaniowymi ustawy (uchwalane przed 1992 rokiem) przewidują także ustanowienie specjalnych dwustronnych komisji dla każdego ze związków wyznaniowych, których zadaniem jest ocena funkcjonowania obecnego systemu oraz przedkładanie propozycji zmian¹⁷⁵. *Ratio legis* tego rozwiązania upatrywano w niepewności co do obciążeń budżetowych generowanych przez nowy system oraz akceptacji przez związki wyznaniowe wielkości wpływów. Ustawy uchwalane po 1992 roku zawierają jedynie możliwość powołania tego typu komisji na wniosek strony wyznaniowej lub państwowej.

3.6. Obowiązek sprawozdawczy i kontrola wydatkowania środków

W związku z tym, że za pośrednictwem asygnaty podatkowej wspólnotom religijnym przekazywane są środki publiczne, nałożony na nie został obowiązek sprawozdawczy obejmujący coroczne przedstawianie Ministrowi Spraw Wewnętrznych sprawozdań z wykorzystania otrzymanych kwot oraz zapewnienie ogólnego dostępu do informacji w nich zawartych. Graniczny termin realizacji powyższego obowiązku został ustalony na 31 lipca roku następującego po roku objętym sprawozdaniem¹⁷⁶. W sprawozdaniu wyszczególnione winny

¹⁷⁴ Por. art. 17–19 L. 101, a także art. 2 ust. 1 L. 638. Por. także P. Stanisz, *Perspektywy...*, s. 25 wraz z przypisem nr 54; H. Misztal, P. Stanisz, op. cit., s. 351 wraz z przypisem nr 48; P. Stanisz, *Porozumienia...*, s. 258 wraz z przypisem nr 155.

¹⁷⁵ Art. 31 L. 516, art. 24 L. 517, art. 30 L. 101 w brzmieniu sprzed nowelizacji wprowadzonej w art. 4 ust. 2 L. 638. Por. także art. 49 L. 222: „Al termine di ogni triennio successivo al 1989, una apposita commissione paritetica, nominata dall'autorità governativa e dalla Conferenza episcopale italiana, procede alla revisione dell'importo deducibile di cui all'articolo 46 e alla valutazione del gettito della quota IRPEF di cui all'articolo 47, al fine di predisporre eventuali modifiche”.

¹⁷⁶ P. Stanisz, *Perspektywy...*, s. 28; H. Misztal, P. Stanisz, op. cit., 352; P. Stanisz, *Porozumienia...*, s. 261.

zostać cele, na jakie wydatkowano otrzymane kwoty, wraz ze wskazaniem wysokości tychże kwot¹⁷⁷.

Jeśli wspólnota religijna może przeznaczać darowizny odliczane od podstawy opodatkowania IRPEF na cele związane z utrzymaniem osób sprawujących funkcje kultowe, wówczas sprawozdanie powinno – obok środków uzyskanych z asygnaty podatkowej – uwzględniać przychody także z tego tytułu. Tego rodzaju sprawozdanie powinno wskazywać liczbę osób sprawujących funkcje kultowe, którym w ten sposób przekazano środki na ich utrzymanie wraz z wysokością wydatkowanych na ten cel kwot, a także wysokością potrąceń podatkowych wynikających z wypłacanych takim osobom uposażeń oraz kwoty składek ubezpieczeniowych opłacanych za duchownych. Sprawozdania powinny zawierać także informacje o innych celach i kwotach na nie przeznaczanych z otrzymywanych darowizn¹⁷⁸.

Konstrukcja prawna włoskiej asygnaty podatkowej i sposób wydatkowania środków z niej pochodzących zarówno przez kościoły i inne związki wyznaniowe, jak i przez państwo stały się przedmiotem krytyki włoskiego Trybunału Obrachunkowego, który w latach 2014–2018 przyjął cztery uchwały w tym przedmiocie, na podstawie których opracowano raporty¹⁷⁹. Trybunał Obrachunkowy zwrócił uwagę w szczególności na nieprawidłowości w zarządzaniu środkami pochodzącymi z *otto per mille* zarówno przez stronę państwową, jak i wspólnoty religijne brak jednolitego statusu prawnego wszystkich związków wyznaniowych w kontekście partycypacji w dobrodziejstwie asygnaty podatkowej, stały wzrost i sposób podziału środków z niej pochodzących, czy wreszcie powierzchowność składanych przez kościoły i inne związki wyznaniowe sprawozdań¹⁸⁰.

Raporty Trybunału nie przyniosły żadnych bezpośrednich konsekwencji. Zaowocowały jednak propozycją dyskusji nad zmniejszeniem wysokości asygnaty w łonie komisji parytetowej oceniającej system finansowania Kościoła katolickiego, przygotowaniem przez grupę posłów partii lewicowych najpierw ustawy konstytucyjnej, która zakładała przekazywanie środków asygnaty odpowiadających wyborom niewyrażonym do dyspozycji państwa (nad projektem nie podjęto faktycznych prac), a następnie wezwaniem rządu przez

¹⁷⁷ H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., 353; P. Stanisław, *Porozumienia...*, s. 262 wraz z przypisem nr 174.

¹⁷⁸ H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., 352–353 wraz z przypisem nr 55; P. Stanisław, *Porozumienia...*, s. 261–262 wraz z przypisami nr 171 i 172.

¹⁷⁹ P. Stanisław, M. Ordon, op. cit., s. 380.

¹⁸⁰ Ibidem, s. 381–383 oraz 386–401. Marco Croce wskazuje, że Trybunał Obrachunkowy wyraził w swych uchwałach także pewne tezy wykraczające poza jego funkcje, choć wydaje się, że autor nie kwestionuje daleko posuniętej krytyki formułowanej przez Trybunał. Por. M. Croce, op. cit., s. 34.

większą ich liczbę, do podjęcia rokowań ze Stolicą Apostolską w celu zmiany konstrukcji asygnaty, a także zmianą przez Konferencję Episkopatu Włoch przepisów wykonawczych w zakresie podziału środków pochodzących z asygnaty podatkowej na poziomie diecezji oraz w obszarze sprawozdawczości w celu zapewnienia skrupulatności rozliczeń i transparentności podejmowanych działań¹⁸¹.

3.7. Skutki ekonomiczne

Model asygnaty podatkowej w wariancie włoskim gwarantuje wyższy poziom budżetu asygnaty, czyli wysokości środków przekazywanych wspólnotom religijnym. Jednocześnie w większym stopniu niż model hiszpański uzależnia kwoty poddane podziałowi od czynników makroekonomicznych oraz zmian prawno-podatkowych w obrębie podatku dochodowego od osób fizycznych. Spowodowane jest to tym, że we Włoszech zawsze 0,8% IRPEF zostaje poddane proporcjonalnemu podziałowi między wspólnoty religijne partycypujące w systemie. Aktualnie w Hiszpanii, decyzja podatnika ma dużo większe znaczenie niż kwestie prawne i makroekonomiczne. Nawet w sytuacji dynamicznego wzrostu gospodarczego niewyrażenie woli przekazania wsparcia Kościoła katolickiego przez znaczną liczbę podatników może doprowadzić do spadku wpływów z tego źródła. Także w sytuacji przeciwnej, to jest głębokiego kryzysu gospodarczego, mobilizacja wiernych może skutkować zachowaniem wpływów z asygnaty podatkowej na podobnym, czy nawet wyższym poziomie. Włochy uznawane są za kraj rozwinięty, a wzrost jego Produktu Krajowego Brutto napędzany jest w dużej mierze przez kontrolowaną (do 2021 roku) inflację. Inflacja zaś wywołuje presję na wzrost wynagrodzeń, który wpływa na zwiększenie kwoty należnego podatku dochodowego od osób fizycznych. Mechanizm ten niweluje utratę wartości nabywczej kwot przekazywanych kościołom i innym związkom wyznaniowym. Oczywiście zmiany w obciążeniach podatkowych podatkiem bezpośrednim, czy zjawisko uchylania się od płacenia podatków również ma większy wpływ na kwoty przekazywane związkom wyznaniowym we Włoszech niż w Hiszpanii.

Należy zaznaczyć, że kwota dzielona w ramach asygnaty podatkowej może się różnić od ogólnej sumy należnego podatku dochodowego od osób fizycznych z tego względu, że zaliczki na IRPEF wpłacane są na bieżąco, lecz ewentualne dopłaty dopiero w roku następnym.

¹⁸¹ P. Stanisz, M. Ordon, op. cit., s. 404–406.

W roku następującym po danym roku podatkowym dokonywane są również inne rozliczenia podatkowe¹⁸². Wysokość asygnaty podatkowej wypłacanej w 2020 roku wyniosła 1 419 027 467 EUR, rok później 1 429 436 792 EUR, w 2022 1 434 336 721 EUR, w 2023 r. zaś 1 412 556 164 EUR. W poniższej tabeli zaprezentowano procentowy i nominalny rozkład kwot uzyskanych przez poszczególne związki wyznaniowe. Relatywnie wąski zakres czasowy determinowały krąg beneficjentów *otto per mille*, jaki ukształtował się w 2016 roku, oraz fakt, że dochód z 2019 roku wypłacony został w 2023 roku, a zatem są to ostatnie dane co do wysokości przekazanych środków¹⁸³.

Tabela nr 1. Dane statystyczne dotyczące procentowej i nominalnej wysokości środków uzyskanych przez poszczególne wspólnoty religijne z *otto per mille* w latach 2020–2023¹⁸⁴

Beneficjent	Dochód za 2016 r. dzielony w 2020 r.		Dochód za 2017 r. dzielony w 2021 r.		Dochód za 2018 r. dzielony w 2022 r.		Dochód za 2019 r. dzielony w 2023 r.	
	Kwota nominalna (EUR)	Procent wysokości <i>otto per mille</i>	Kwota nominalna (EUR)	Procent wysokości <i>otto per mille</i>	Kwota nominalna (EUR)	Procent wysokości <i>otto per mille</i>	Kwota nominalna (EUR)	Procent wysokości <i>otto per mille</i>
Państwo	203 775 289	14,36	215 839 692	15,10	237 121 752	16,53	330 392 545	23,39
Kościół katolicki	1 139 218 217	80,28	1 136 166 333	79,48	1 111 579 911	77,5	1 002 916 591	71
Unia Chrześcijańskich Kościołów Adwentystów Dnia Siódmego	1 762 364	0,12	1 773 263	0,12	1 812 490	0,13	2 318 441	0,16

¹⁸² Camera dei deputati, *Ripartizione della quota dell'otto per mille dell'IRPEF devoluta alla diretta gestione statale per il 2013*, <http://documenti.camera.it/Leg17/Dossier/pdf/BI0130.pdf> (dostęp: 17.05.2023 r.), s. 12.

¹⁸³ Por. także statystyki wyborów dokonywanych przez podatników z podziałem na regiony: Dipartimento delle Finanze, *Analisi statistiche. Otto per mille – Anno di erogazione 2021 (redditi 2017)*, https://www1.finanze.gov.it/finanze3/stat_8xMille/index.php?req_anno=2017&req_classe=01&req_pag=1&req_screen=1001&fbclid=IwAR2bZck4JGZ63170n0acvFFBejN3FVQqRz5RjuMgm3ITrUO6o1jKzOEn_QY (dostęp: 17.05.2023).

¹⁸⁴ Opracowanie własne na podstawie Dipartimento delle Finanze, *Analisi statistiche. Otto per mille...* W przypadku kwot przekazanych państwu, wskazano w tabeli wartości, które można potencjalnie przypisać temu beneficjentowi na podstawie wyborów dokonanych przez podatników, tj. przed uwzględnieniem obniżek prawem przewidzianych.

Zgromadzenia Boga we Włoszech	1 394 817	0,10	1 380 854	0,1	1 453 398	0,1	1 426 885	0,1
Stół Waldensów	42 839 013	3,02	42 694 723	2,99	47 248 261	3,29	42 166 649	2,99
Kościół Ewangelicko- Augsburski we Włoszech	2 304 630	0,16	2 318 883	0,16	2 197 436	0,15	2 028 636	0,14
Związek Włoskich Gmin Żydowskich	4 609 261	0,32	4 637 765	0,32	4 927 937	0,34	4 491 980	0,32
Chrześcijańska Unia Ewangelicko- Baptystyczna	1 355 665	0,10	1 364 049	0,1	1 544 337	0,11	1 449 026	0,1
Kościół Apostolski we Włoszech	348 704	0,02	345 213	0,02	345 527	0,02	297 268	0,02
Archidiecezja Prawosławna we Włoszech	2 846 896	0,20	3 000 907	0,21	3 619 337	0,25	3 332 759	0,24
Włoska Unia Buddyjska	12 878 817	0,91	13 094 867	0,92	14 539 194	1,01	13 765 744	0,97
Włoski Unia Hinduistyczna	1 626 798	0,11	1 773 263	0,12	1 972 632	0,14	1 883 733	0,13
Włoski Instytut Buddyjski Soka Gakkai	4 066 995	0,29	5 046 980	0,35	5 974 510	0,42	6 085 908	0,43

Przekazywane przez podatników kwoty państwo włoskie nie zawsze wydatkowało na wszystkie wymienione w ustawie cele. Przykładowo w 2006 roku jedynym ustawowym celem, na jaki przekazano wsparcie, było zwalczanie głodu na świecie (4 700 000 EUR), w 2008 roku zaś środki (3 500 000 EUR) wydatkowano zgodnie z ustawą wyłącznie na niwelowanie skutków klęsk żywiołowych. W 2011 i 2012 roku całość środków pochodzących z asygnaty podatkowej została przekazana na ratowanie stanu finansów publicznych (w latach 2004–2010

na ten cel przeznaczano 80 000 000 euro rocznie, czym pomniejszono kwoty rozdysponowywane na cele ustawowe)¹⁸⁵. Piotr Stanisław i Marta Ordon podają za raportem *Corte dei Conti*, że w latach 1995–2014 przyjęto ponad 40 aktów normatywnych, które umożliwiły wykorzystanie środków *otto per mille* w sposób sprzeczny z L. 222, w tym na interwencje militarne, potrzeby obrony cywilnej, częstotliwości radiowo-telewizyjne czy wznoszenie budynków więziennych¹⁸⁶. W doktrynie wskazuje się, że nieprawidłowości w wydatkowaniu przez państwo środków pochodzących z asygnaty podatkowej oraz niedostateczne działania informacyjne i promujące wskazanie państwa jako beneficjenta asygnaty, przyczyniły się do spadku odsetka osób wskazujących państwo jak adresata wyasygnowanych kwot¹⁸⁷. Trybunał Obrachunkowy zaś, obok wytknięcia wydatkowania środków na cele niezgodne z ustawą, wskazał także na potrzebę podziału przez państwo kwot pochodzących z asygnaty podatkowej na mniejszą liczbę zadań, co pozwoli przydzielić każdemu z nich wyższą sumę pieniężną, na nierównomierny podział środków między realizowane zadania ustawowe, na wykorzystanie środków przyznanych przez podatników państwu na konserwację dóbr kultury pozostających własnością związków wyznaniowych¹⁸⁸, a także niedostateczną kontrolę nad wydatkowaniem środków na konkretne projekty¹⁸⁹.

Największa wspólnota religijna we Włoszech – Kościół katolicki – od 2002 roku otrzymuje za pośrednictwem asygnaty podatkowej regularne wsparcie w wysokości około jednego miliarda euro. Przykładowo, Kościół ten otrzymał w roku 2022 z omawianego źródła 1 111 579 911 euro. Z tej kwoty 410 000 000 przeznaczono na zagwarantowanie godziwego wynagrodzenia duchowieństwu. Na potrzeby kultu i opieki duszpasterskiej kolejne 366 975 000 euro, na które złożyły się przede wszystkim: 158 000 000 na działalność kulturową i duszpasterską, 109 000 000 na budowle sakralne i dziedzictwo kulturowe (budowę nowych kościołów, utrzymanie obiektów kultu, czy aktywne zarządzanie muzeami, archiwami, bibliotekami), 45 000 000 na koszty prowadzenia katechezy i wychowania chrześcijańskiego czy 12 975 000 na działania promocyjne. Ponadto 283 000 000 wydatkowano na inicjatywy charytatywne, w tym 150 000 000 na inicjatywy charytatywne diecezjalne, 80 000 000 euro na

¹⁸⁵ Camera dei deputati, op. cit., s. 16–17.

¹⁸⁶ P. Stanisław, M. Ordon, op. cit., s. 395.

¹⁸⁷ I. Pistolesi, op. cit., s. 165–167.

¹⁸⁸ Ibidem, s. 177–182.

¹⁸⁹ P. Stanisław, M. Ordon, op. cit., s. 395–397.

inicjatywy charytatywne w krajach rozwijających się (krajach Trzeciego Świata), a 53 000 000 na inicjatywy krajowe¹⁹⁰.

Odnosić należy, że wysokość środków uzyskiwanych przez Kościół katolicki w ramach asygnaty podatkowej stała się przedmiotem krytyki *Corte dei Conti*¹⁹¹. Włoski Trybunał Obrachunkowy dostrzegł także różnicę w celach, na jakie wydatkują uzyskane środki poszczególne związki wyznaniowe. Przedmiotem krytyki stało się przekazywanie na inicjatywy charytatywne zbyt małej części środków przez Kościół katolicki czy Kościół Ewangelicko-Luterański¹⁹², wysokie kwoty wydatkowane przez ten pierwszy na działania promocyjne¹⁹³, niedostateczna transparentność systemu finansowania wspólnot religijnych skutkująca niedostatecznym poziomem kontroli wydatkowania środków publicznych¹⁹⁴ czy wreszcie niski standard sprawozdawczości, jakiej dokonywali konfesyjni beneficjenci *otto per mille*¹⁹⁵.

3.8. Ocena *otto per mille*

Odejście od systemu beneficjalnego wspieranego *supplemeti di congrua* i utworzenie nowego systemu opartego na asygnacie podatkowej oraz możliwości odliczenia darowizn przekazanych kościołom i innym związkom wyznaniowym ocenia się w doktrynie jako bardziej odpowiadające postanowieniom konstytucji republikańskiej¹⁹⁶. Wskazuje się na większą niż w innych państwach europejskich elastyczność modelu finansowania, dzięki czemu państwo w mniejszym stopniu narażone jest na zarzut naruszania wolności sumienia i religii¹⁹⁷. Z tego względu nowy system postrzega się jako bardziej zsekularyzowany i w większym stopniu uwzględniający wolę obywateli¹⁹⁸. Wskazuje się także, że włoski model właśnie ze względu na fakt, że nie stwarza problemów, z jakimi borykają się rozwiązania przyjęte przez

¹⁹⁰ Por. szczegółowe dane: *Rendiconto gestionale dei fondi dell'8xmille*, <https://rendiconto8xmille.chiesacattolica.it/rendiconto-di-esercizio/un-processo-in-divenire.html#rendiconto-gestionale-dei-fondi> (dostęp: 17.05.2023 r.).

¹⁹¹ Por. P. Stanisław, M. Ordon, op. cit., s. 389–392; M. Croce, *L'otto...*, s. 34.

¹⁹² *Destinazione e gestione dell'8 per mille dell'Irpef*, s. 33–36.

¹⁹³ *Ibidem*, s. 30–32.

¹⁹⁴ *Ibidem*, s. 27–29.

¹⁹⁵ *Ibidem*, s. 44–45. Odnośnie powyższych zarzutów por. także P. Stanisław, M. Ordon, op. cit., s. 392–394; M. Croce, *L'otto...*, s. 35.

¹⁹⁶ S. Carmignani Caridi, op. cit., s. 141–142.

¹⁹⁷ S. Ferrari, op. cit., s. 401.

¹⁹⁸ M. Croce, *L'otto...*, s. 30.

ustawodawców innych państw (na przykład nie wymaga ujawnienia przekonań religijnych i nie implikuje przywiązania lub oddzielenia wiernych od swego kościoła ze względu na kwestie finansowe) stał się inspiracją dla reform systemu finansowania związków konfesyjnych w innych państwach¹⁹⁹.

Pozytywnie należy ocenić ideę włączenia do włoskiego modelu szerszego niż w Hiszpanii katalogu wspólnot religijnych oraz pozostawienie podatnikom wolności wskazania adresata części IRPEF. Podobnie postrzegać należy rozwiązanie komplementarne dla *otto per mille*, które także opiera się na dobrowolności świadczeń, a mianowicie możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania IRPEF darowizn przekazywanych wspólnotom konfesyjnym. Jest to właściwa forma wsparcia przez państwo ofiarności wiernych dokonującej się najczęściej w nowoczesnych formach. O sukcesie idei włoskiej asygnaty podatkowej świadczy także to, że umożliwienie obywatelom, w oparciu o zasadę „demokracji fiskalnej”, alokacji części należnego IRPEF na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych z czasem powielono tworząc analogiczny mechanizm wspierania partii politycznych i stowarzyszeń kulturalnych (2 *per mille*) oraz podmiotów realizujących działania społecznie użyteczne (5 *per mille*)²⁰⁰.

Należy także wskazać, że choć możliwość podejmowania działań przez wspólnoty religijne jest dzięki wpływom z asygnaty podatkowej większa, to jednak źródłem podejmowanych aktywności uczyniono łaskę państwa, które zrezygnowało z części wpływów podatkowych. Szczególnie we włoskim modelu asygnaty podatkowej jest to istotne zagrożenie dla trwałości dzieł, które niejednokrotnie podejmowane są ze środków nie pochodzących z bezpośredniej ofiarności wiernych, a nawet nie od sympatyków danej wspólnoty, bowiem znaczna część wpływów może pochodzić z proporcjonalnego rozdzielenia środków przypisanych tak zwanym wyborom niewyrażonym. Takie rozwiązanie może prowadzić do złudnego przekonania o wysokości stałych, długoterminowych wpływów, oparcie zaś aktywności na środkach uzyskiwanych za pośrednictwem aparatu państwowego skutkować może uzależnieniem kościołów i innych związków wyznaniowych od państwa – w szczególności, gdy źródła przychodów są niedostatecznie zdywersyfikowane. W przypadku

¹⁹⁹ S. Carmignani Caridi, op. cit., s. 142.

²⁰⁰ L'Agenzia delle Entrate, *Scelte dell'8, 5 e 2 per mille dell'Irpef 2021 – Che cos'è*, <https://agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/scelte-8-5-e-2-per-mille-irpef-2021/infogen-scelte-8-5-e-2-per-mille-irpef-2021> (dostęp: 17.05.2023); por. szerz. G. Rivetti, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Milano 2008, s. 183–190; P. Stanisławski, *Stosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi w Rzeczypospolitej Polskiej – zarys problematyki* [w:] *Podstawy regulacji...*, s. 36–37; G. Long, V. di Porto, op. cit., s. 81–82.

zmiany polityki państwa, wymogi prawne i mechanizmy procedury legislacyjnej mogą nie zagwarantować okresu wystarczającego do zapewnienia ciągłości finansowania bardziej kapitałochłonnych aktywności instytucji wyznaniowych. Należy w tym miejscu przypomnieć, że we włoskie rozwiązania nie została wpisana dyrektywa, która jest fundamentalna dla modelu hiszpańskiego, to jest dążenie przez wspólnoty religijne do osiągnięcia stanu samofinansowania. Motywem stworzenia nowego systemu finansowania związków konfesyjnych we Włoszech było przede wszystkim zastąpienie archaicznego modelu opartego na czerpaniu pożytków z beneficjów wraz z otrzymywaniem świadczeń uzupełniających dla duchownych, których dochód z beneficjów nie osiągał ustawowego minimum (*supplementi di congrua*), które to świadczenia stanowiły realizację zobowiązania strony państwowej wynikającego z nacjonalizacji części dóbr kościelnych. Powyższe prowadzi do wniosku, że podkreślana w polskiej literaturze przedmiotu autonomia wspólnot religijnych względem państwa jest złudna i kończy się wraz z zagrożeniem przez rząd, że *otto per mille* zostanie ograniczone bądź zlikwidowane.

Wyrazy krytyki w doktrynie nie skupiają się jednak na samej idei *otto per mille*, lecz raczej na poszczególnych jej rozwiązaniach. W tym kontekście wskazuje się na ograniczenie kręgu wspólnot religijnych, które mogą partycypować w dobrodziejstwie włoskiej asygnaty podatkowej²⁰¹. Choć rozwiązania włoskie są w tym zakresie dużo bardziej liberalne niż hiszpańskie, to jednak podnosi się, że konieczność zawarcia stosownego porozumienia z państwem w celu dołączenia do systemu może być sprzeczne z zasadami wolności religijnej oraz równouprawnienia związków konfesyjnych, które wymagają, aby każdy obywatel-wierny mógł świadczyć (a każdy związek konfesyjny otrzymywać świadczenie) w ten sam sposób. Wskazuje się, że aktualny stan prawny stanowi nieuzasadnione różnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych wspólnot religijnych oraz wypacza sens porozumień zawieranych między państwem a niekatolickimi związkami wyznaniowymi. Porozumienia te zostały pomyślane jako instrument ochrony wolności religijnej, obecnie zaś jawią się jako jedyny sposób uzyskania uprawnień, które w demokratycznym państwie prawnym powinny przysługiwać wszystkim związkom konfesyjnym bez wyjątku²⁰². Trzeba jednak zauważyć, że do różnicowania sytuacji prawnej kościołów i innych związków wyznaniowych dochodzi w różnym stopniu w szeregu państw europejskich, co wynika między innymi z odrzucenia egalitarystycznego pojmowania równości jak również przyjęcia argumentów odnoszących się

²⁰¹ P. Stanisławski, *Perspektywy...*, s. 28–29.

²⁰² *Ibidem*, s. 29.

do sfery faktycznej działań poszczególnych wspólnot (na przykład staż funkcjonowania, liczba członków, wkład w kulturę i historię danego kraju), co w efekcie przekłada się na akceptowanie przyznawania różnego zakresu uprawnień podmiotom znajdującym się w różnej sytuacji. Istotą zarzutu nie wydaje się więc samo różnicowanie uprawnień poszczególnych wspólnot religijnych, lecz trudności, jakie one napotykają, by do obowiązującego systemu przystąpić. Instrument porozumienia między państwem a związkiem wyznaniowym jest we Włoszech ukształtowany w specyficzny, skomplikowany i rozbudowany proceduralnie sposób. Ponadto obserwuje się dużą dyskrecjonalność państwa w zawieraniu takich porozumień. Bazowo miały one być zawierane z każdym związkiem konfesyjnym, który o to wystąpił, lecz z czasem państwo włoskie zaczęło kłaść nacisk na zaakceptowanie takiej formy regulacji przez obie strony²⁰³. W efekcie instrument, który miał służyć ochronie praw wspólnot wyznaniowych może być postrzegany jako narzędzie uzyskania dominacji państwa nad niekatolickimi związkami konfesyjnymi²⁰⁴.

Największe kontrowersje wydaje się jednak budzić kwestia podziału środków przypisanych tak zwanym wyborom niewyrażonym. Nie powinno to dziwić, bowiem rozwiązania, które po nieskorzystaniu przez podatnika z możliwości zadecydowania o przeznaczeniu odsetka IRPEF przypisują kwoty zgodnie z dyspozycją innego podatnika muszą doprowadzić do sporów²⁰⁵. Takie ukształtowanie systemu może przyczyniać się do spadku odsetka wyraźnie wyrażonych wyborów. Ponadto otwiera ono dyskusję nad przyczynami, jakie stoją u podstaw niewyrażenia swej woli w zakresie przydziału środków. Brak decyzji co do wykorzystania *otto per mille* może oznaczać sprzeciw podatnika względem samego mechanizmu lub obawę o ujawnienie swoich przekonań religijnych (brak jakiegokolwiek działania miałby nie dawać wskazówek w tym zakresie)²⁰⁶. W odpowiedzi na pierwszą możliwość postuluje się, aby brak wyraźnej deklaracji skutkowało pozostawieniem środków w ogólnym budżecie państwa (do dowolnego wykorzystania)²⁰⁷. Przeciwnicy takiego rozwiązania podnoszą, że osoby niechętne budowaniu bazy majątkowej związków konfesyjnych mogą wskazać państwo jako beneficjenta *otto per mille*, związki wyznaniowe zaś

²⁰³ Którą to praktykę legitymizuje włoski Sąd Konstytucyjny – por. P. Stanisławski, G. Dammacco, *Przystąpienie do rokowań w sprawie ustawowej regulacji sytuacji prawnej związku wyznaniowego jako kompetencja rządu. Uwagi na kanwie włoskiego Sądu Konstytucyjnego nr 52 z 2016 r.*, „Przegląd Sejmowy” 2019, nr 3, s. 105-106.

²⁰⁴ H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 354.

²⁰⁵ Podobnie S. Carmignani Caridi, op. cit., s. 149.

²⁰⁶ M. Kulikowska, *Otto per mille – włoski system finansowania związków wyznaniowych*, „Toruńskie Studia Polsko-Włoskie” 2012, nr 8, s. 51.

²⁰⁷ Por. S. Carmignani Caridi, op. cit., s. 148 i 150–152.

nie mogą być jako jedyne obciążone konsekwencjami inercji podatników i niezrozumieniu przez nich obowiązujących konstrukcji prawno-podatkowych²⁰⁸. W przypadku uprawdopodobnienia drugiej możliwości, podatnicy w znaczącym procencie nie są wrogo nastawieni do zjawiska religijności, lecz pozostają nieufni względem państwa – nawet pomimo braku wątpliwości prawnych co do faktu nieujawniania swojego wyznania poprzez korzystanie z *otto per mille*²⁰⁹. Obywatele, którzy działają zgodnie z powyższą motywacją mogliby nie chcieć, aby środki pozostały w budżecie państwa, a jednocześnie nie chcieliby ujawniać swoich preferencji wyznaniowych dokonując wyboru. W literaturze argumentuje się także, iż wieloletnie funkcjonowanie włoskiego modelu asygnaty podatkowej nie pozwala pominąć tej możliwości, że brak wyraźnego wyboru służy osiągnięciu celu w postaci proporcjonalnego wsparcia wszystkich uprawnionych kościołów i innych związków konfesyjnych²¹⁰. Problem ten obrazuje jak skomplikowane może być zaspokojenie oczekiwań wszystkich obywateli, gdy prawodawstwo dotyka tak wrażliwej kwestii jak działanie zgodnie z własnym sumieniem lub przekonaniem religijnymi.

Trzeba podkreślić, że motywacje obywateli decydujące o sposobie „głosowania” w ramach *otto per mille* są ponad wszelką wątpliwość zróżnicowane, a cały ich wachlarz (wraz ze zróżnicowanym sposobem wskazania adresata środków w zależności od istnienia obowiązku złożenia zeznania podatkowego) składa się na sytuację, w której ponad połowa uprawnionych podatników nie wyraża swojej woli. Konstatacja ta wraz z niesatysfakcjonującym odsetkiem „aktywnych” obywateli powinna skłaniać do podjęcia reformy systemu, która upodobniłaby włoskie rozwiązania do modelu hiszpańskiego, w którym w 2000 roku ukształtowany został relatywnie szeroki katalog możliwości wyrażenia swojej dyspozycji przez podatników. Skoro państwo włoskie przyjęło rozwiązanie, które z założenia umożliwia dobrowolne decydowanie o przekazaniu albo nieprzekazaniu wsparcia finansowego określonej wspólnoty religijnej, a także połączyło ten instrument z możliwością przekazania środków państwu na określone cele charytatywne, to powinno się uwzględnić maksymalnie szerokie możliwości destynacji środków. Poszerzenie zatem opcji wyboru na wzór hiszpański jawi się jako krok naprzód na obranej wcześniej ścieżce.

²⁰⁸ H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 354.

²⁰⁹ Por. Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 29 marca 2007 r., w sprawie *Spampinato przeciwko Włochom*, nr skargi 23123/04, LEX nr 591094.

²¹⁰ Por. H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 354; P. Stanisławski, M. Ordon, op. cit., s. 408–409.

W tym kontekście należy wskazać także, że za przyjęciem, iż każda deklaracja podatnika (niezależnie od wysokości należnego IRPEF) ma taką samą wagę przemawiać mogą przesłanki natury moralnej. Takie rozwiązanie premiuje te wspólnoty religijne, które pozyskują i aktywizują większą liczbę wiernych, jednocześnie ograniczając pokusę podtrzymywania szczególnych relacji z zamożniejszymi wyznawcami. Oznacza to, że w działaniach na rzecz pozyskania środków z *otto per mille* ważniejszy jest człowiek, a nie jego dochód²¹¹, a raczej – w sytuacji skomplikowanych rozwiązań prawno-podatkowych – niż wysokość podatku dochodowego, do uiszczenia którego jest zobowiązany. Opisane wyżej możliwe względy moralne nie zmieniają oceny krytycznej mechanizmu proporcjonalnego rozdziału kwot przypisanych wyborom niewyrażonym. W tym bowiem przypadku kryterium oceny pozostaje stopień poszanowania dobrowolnie składanej przez podatnika deklaracji, a także jego wolności sumienia i religii. Te zaś w omawianym aspekcie wydają się być niedostatecznie docenione.

Negatywnie należy ocenić praktykę państwa włoskiego w zakresie wydatkowania środków *otto per mille*. Państwo regularnie i w istotny sposób narusza ustawowy katalog celów, na jakie może przeznaczać środki. W praktyce ze środków asygnaty podatkowej uczyniono rodzaj nadzwyczajnej rezerwy, po którą sięga się w razie potrzeby w sposób dowolny. Pejoratywną ocenę takiej praktyki można odczytać nie tylko z głosów doktryny, ale także z malejącego odsetka podatników decydujących o pozostawieniu części IRPEF na działalność charytatywną państwa²¹².

Problematyczne z perspektywy autonomii finansowej związków wyznaniowych pozostaje tworzenie katalogów celów, na jakie kościoły i inne związki wyznaniowe mogą wydatkować otrzymane za pośrednictwem asygnaty środki. Cele słusznie zarysowane są w sposób ogólny i dość szeroki, a sama idea utworzenia katalogu porządkuje sposób wydatkowania środków zgromadzonych przy udziale aparatu skarbowego państwa, jednocześnie jednak rodzi pokusę zbyt daleko idącej kontroli państwa. Nadmierna kontrola wydatkowania środków otrzymanych przez wspólnoty religijne za pośrednictwem państwa może naruszać autonomię kościołów i innych związków konfesyjnych. Sam obowiązek sprawozdawczy już w pewnym sensie uzależnia instytucje wyznaniowe od państwa, jednak jego wprowadzenie da się uzasadnić wartością jaką jest transparentność wydatkowania środków publicznych. Sam właściwie realizowany obowiązek sprawozdawczy bez tworzenia

²¹¹ Por. M. Kulikowska, op. cit., s. 51.

²¹² Por. H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 355.

katalogu celów byłby wystarczający dla możliwości kontroli społecznej wydatkowania przyznanych kwot. Dzięki wbudowanemu w *otto per mille* mechanizmowi wolnorynkowemu, opartemu o dobrowolność przekazania wsparcia i szeroki krąg potencjalnych beneficjentów, społeczeństwo mogłoby wyrazić swoją ocenę przejrzystości rozliczeń i trafności wyboru celów, na jakie kościoły i inne związki wyznaniowe wydatkowałyby otrzymane środki. Można założyć, że liczba wyraźnych wyborów spadłaby w odniesieniu do tych podmiotów, których sprawozdania zostałyby negatywnie ocenione na przykład ze względu na brak przejrzystości rozliczeń, marnotrawienie środków, wydatkowanie na cele niezgodne z deklaracjami czy z katalogiem celów (który dla państwa musiałyby istnieć) albo na cele budzące wątpliwości etyczne. Takie rozwiązanie oddawałoby większą odpowiedzialność w ręce obywateli, stanowiąc jednocześnie pewien mniej sformalizowany i rozproszony sposób oceny racjonalności wydatkowania przekazanych związkom konfesyjnym środków.

Należy również nadmienić, że zgodnie z indywidualnymi porozumieniami nie każda wspólnota religijna może wydatkować środki pochodzące z asygnaty podatkowej na cele kultu religijnego czy materialnego zabezpieczenia potrzeb duchowieństwa, a właśnie te cele wydają się najistotniejsze w wypadku religijnej motywacji przyznania podmiotowi środków przez podatnika-wiernego. Z drugiej strony niektóre wspólnoty protestanckie uzgodniły z państwem możliwość pokrycia ze środków *otto per mille* działalności ewangelizacyjnej, czyli głoszenia swej nauki, w celu nawrócenia niewiernych, a zatem pozyskania nowych wyznawców. Istnienie mechanizmu proporcjonalnego rozdzielenia środków odpowiadających wyborom niewyrażonym może zostać wykorzystane do zakwestionowania realizacji koncepcji świeckiego państwa, szczególnie w sytuacji różnicowania sytuacji prawnej wspólnot religijnych.

Giorgio Feliciani postawił tezę, że „włoski system finansowania Kościoła (...) okazuje pełen szacunek dla zasady świeckości państwa, jako że nie gwarantuje żadnych darowizn bezpośrednich ze strony państwa, lecz zdaje się całkowicie na wolę obywateli. Co więcej: przyznając obywatelom możliwość decydowania o przeznaczeniu części, nawet jeśli tylko minimalnej, sumy podatkowej przez nich odprowadzanej, potwierdza koncepcję państwa autentycznie demokratycznego i pluralistycznego (...)”²¹³. Zdanie to jako zbyt daleko idące należy poddać krytyce. Głównie ze względu na zawarcie w konstrukcji *otto per mille* mechanizmu, zgodnie z którym podział sumy podatkowej odpowiadającej wyborom

²¹³ G. Feliciani, *Finansowanie...*, s. 61.

niewyrażonym dokonuje się w sposób proporcjonalny. Takie rozwiązanie zadaje gwałt w pełni dobrowolnemu uczestnictwu w ofiarności. Nie sposób uznać również całkowitego poszanowania woli zamożniejszych podatników, którzy ze względu na przyjęcie regulacji, zgodne z którą każdy podatnik decyduje o przeznaczeniu równej wartości należnego IRPEF, zamiast o przeznaczeniu 0,8% wartości podatku, do odprowadzenia, którego podatnik jest zobowiązany. Skutkiem tego podatnicy, którzy są zobowiązani do uiszczenia podatku w kwocie wyższej od średniej, z części (gdy wskazali beneficjenta *otto per mille*) swego 0,8% IRPEF, będą wspierali także inne kościoły i związki wyznaniowe, a w wypadku wskazania państwa jako adresata środków, część należnego od nich podatku zasili także wspólnoty religijne wbrew wyrażonej przez nich woli. Wobec powyższego należy się zgodzić, że model włoski bardziej niż hiszpański wspiera pluralizm religijny. Zakwestionować można jednak „pełne poszanowanie” zasady świeckości państwa oraz zdanie się „całkowicie na wolę obywateli”. W doktrynie wskazuje się także na szereg wątpliwości co do konstytucyjności *otto per mille*, a za kluczowe obszary możliwego naruszenia norm konstytucyjnych uznaje neutralność światopoglądową państwa, poszanowanie wolności sumienia i religii oraz równouprawnienie związków wyznaniowych i innych organizacji trzeciego sektora podejmujących działania o charakterze dobroczynnym²¹⁴. Trzeba jednak podkreślić, że w doktrynie obecne są głosy argumentujące zarówno za naruszeniem wolności sumienia i religii przez konstrukcje *otto per mille*, jak również wykazujące, że do takiego naruszenia nie dochodzi. Tę drugą tezę potwierdza między innymi brak orzeczeń włoskiego Sądu Konstytucyjnego i Europejskiego Trybunału Praw Człowieka²¹⁵, które kwestionowałyby mechanizmy asygnaty podatkowej, pomimo istnienia skarg, jakie podmioty te rozpatrywały²¹⁶. Trzeba zauważyć, że włoski model asygnaty podatkowej pozostawia podatnikowi prawo wskazania, do którego z uprawnionych związków wyznaniowych wsparcie powinno trafić. Jest to rozwiązanie w większym stopniu szanujące wolność sumienia podatnika niż proste finansowanie określonej konfesji ze środków publicznych. Jednocześnie należy wskazać, że w demokratycznych państwach preferowane są z reguły rozwiązania cechujące się kompromisowością, a dobrowolność przekazywania wsparcia finansowego, nie jest absolutyzowana (w wielu newralgicznych obszarach – na przykład w kulturze i sztuce czy działalności organizacji pożytku publicznego – transfer środków publicznych jedynie na podstawie decyzji urzędników i bez czynnika społecznego nie

²¹⁴ Por. M. Croce, op. cit., s. 32–33.

²¹⁵ Por. szerz. M.G. Belgiorno de Stefano, *La Corte di Strasburgo legittima l'otto per mille alle Chiese italiane*, „Il Fisco” 2007, nr 23/1, s. 3341–3346.

²¹⁶ P. Stanisz, M. Ordon, op. cit., s. 407–408.

jest szeroko kwestionowany, a ewentualne kontrowersje wzbudza raczej wybór poszczególnych beneficjentów niż sam mechanizm). Jednak nawet uwzględniając charakter przyjmowanych w demokracjach rozwiązań nie sposób zgodzić się z idealistyczną oceną asygnaty podatkowej wyrażoną przez włoskiego autora. Należy bowiem poszukiwać rozwiązań, które zapewnią poszanowanie wolności sumienia i religii podatnika w pełniejszy sposób.

Rozwiązanie w postaci *otto per mille* uznawane jest niekiedy za właściwy punkt wyjścia do stworzenia idealnego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w państwie świeckim, w tym w Polsce. Argumentuje się przy tym, że włoski system po wprowadzeniu pewnych korekt stanie się przykładem „równoczesnego poszanowania wolności religijnej oraz świeckości państwa”²¹⁷, a także że już teraz włoski model jest dobrze dostosowany do ochrony wolności religijnej, która wydaje się coraz bardziej potrzebna dla przyszłej finansowej współpracy państwa i wspólnot religijnych²¹⁸. Z całą pewnością jest to także model zapewniający efektywne, stałe i względnie przewidywalne wsparcie finansowe dla partycypujących w nim wspólnot religijnych. Korekty systemu powinny jednak zmierzać do stworzenia hybrydy rozwiązań hiszpańsko-włoskich dostosowanej do realiów prawnych i społecznych określonego państwa. Doświadczenia obu państw powinny zostać wzięte pod uwagę także w kontekście godzenia racji ekonomicznych kościołów i innych związków wyznaniowych oraz państwa przy jednoczesnej demokratycznej kontroli wysokości dotacji i sposobów jej wydatkowania. Model łączący i twórczo rozwijający doświadczenia hiszpańskie i włoskie wprowadzony został na Węgrzech.

4. Asygnata podatkowa w wariacie węgierskim

4.1. Społeczne i religijne okoliczności kształtowania się relacji państwo-kościół na Węgrzech

Tradycja węgierskiego patronatu państwa nad kwestiami religijnymi bierze swój początek już w pierwszym tysiącleciu naszej ery, kiedy to wraz z przyjęciem zachodniego chrześcijaństwa

²¹⁷ H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., s. 355; P. Stanisław, *Perspektywy...*, s. 31.

²¹⁸ J.P. Schoupe, op. cit., s. 123; J. Fornés, *Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa*, „Ius Canonicum” 1996, t. 36, nr 71, s. 57–58.

postało państwo węgierskie²¹⁹, a także związane jest z pierwszym królem Węgier świętym Stefanem, który władał państwem jako ksiązę, a następnie król w latach 997–1038, między innymi zakładając dziesięć diecezji²²⁰. Po dziś dzień postać św. Stefana (syna Gejzy i córki Mieszka I Adelajdy) otaczana jest religijnym i świeckim kultem. Przykładowo dniem wolnym od pracy jest 20 sierpnia – dzień przeniesienia relikwii patrona Węgier do Budy (cztery dni wcześniej przypada liturgiczne wspomnienie św. Stefana w Kościele katolickim). Ponadto Stefan I Święty był obiektem zainteresowania twórców kultury węgierskiej – malarzy, kompozytorów czy rzeźbiarzy, a Korona św. Stefana – insygnium koronacyjne, wokół którego najsilniej w tej części Europy rozwinął się kult państwowy – nadal stanowi podwaliny konstytucjonalizmu węgierskiego. Premier Węgier w okresie międzywojnia Pál Teleki argumentował nawet, że Węgry nie mają konstytucji, ponieważ Korona to „konstytucja historyczna, do której nic nie trzeba dopisywać”. Do dziś uważa się, że demokratycznie wybierany parlament ma władzę, dlatego że taka jest „wola” Świętej Korony, władzę zaś na Węgrzech ma ten, kto ma Koronę²²¹. Świecki i religijny kult pierwszego króla Węgier wraz z zapoczątkowanym przez niego patronatem państwa nad sprawami religijnymi (wyrażający się także w braku istotnej własności Kościoła katolickiego, który otrzymywał królewskie nieruchomości w zarząd, a które generowały niewielki tylko przychód) wpływają na relację państwo-kościół do dziś.

Jak wynika z powyższego pierwsze wieki funkcjonowania państwa węgierskiego zdeterminowane były przynależnością do kręgu zachodniego chrześcijaństwa (łacińskiego). Od czasów reformacji społeczeństwo węgierskie było podzielone między katolików i protestantów (głównie kalwinów). Od dawna na Węgrzech obecni byli także wyznawcy prawosławia oraz judaizmu. Ostatnia z wymienionych religii odnotowała znaczący skok liczby wyznawców w XIX wieku z powodu imigracji z terenów Galicji. Dwudziesty wiek jednak przyniósł wydarzenia, które wpłynęły na ponowne zmniejszenie się liczebności Kościoła prawosławnego oraz gmin wyznaniowych żydowskich²²². Ostatnie trzy dekady przyniosły zaś dynamiczny wzrost liczebności muzułmanów na Węgrzech – z kilkuset osób do kilku tysięcy²²³.

²¹⁹ Por. szerz. S.A. Sroka, *Chrzest Węgier*, „Studia Pigoiana” 2018, t. 1, nr 1, s. 63–73.

²²⁰ B. Schanda, *State and Church in Hungary* [w:] *State...*, s. 364.

²²¹ Por. szerz. Ł. Dembski, A. Szabelski, *Korona św. Stefana jako źródło suwerenności Węgier i fundament konstytucjonalizmu węgierskiego*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych Wydziału Prawa i Administracji UAM” 2014, nr 4, s. 107–121.

²²² B. Schanda, *State...*, s. 365–366.

²²³ *Ibidem*, s. 363.

Spis powszechny przeprowadzony w pierwszym roku XXI wieku, ujawnił, że 54,5% obywateli deklaroowało wyznanie katolickie, 15,9% wskazało przynależność do kalwinów, luteran było 3%, żydów 0,1%, a 1,1% to suma prawosławnych, baptystów, adwentystów i innych chrześcijan. Brak wyznania zadeklarowało 14,5%, a odpowiedzi nie udzieliło 10,1%²²⁴. Dekadę później w spisie powszechnym pytano o to, do jakiej wspólnoty religijnej jednostka czuje przynależność. Przemiany społeczne oraz przeniesienie akcentu pytania ze sfery faktów na sferę emocji przyniosły wspólnie istotną zmianę odczytów. Większość populacji nadal czuła się katolikami. Spośród około dziesięciomilionowej populacji 1,15 miliona deklaroowało, że jest członkami Kościoła ewangelicko-reformowanego, 214 tysięcy określało się jako luteranie, a 167 tysięcy wskazało przynależność do innych wspólnot religijnych. Spośród najważniejszych mniejszościowych związków wyznaniowych należy wymienić Świadców Jehowy z 31 tysiącami zadeklarowanych zwolenników, ewangelicki Kościół wiary (18 tysięcy zwolenników), Kościół baptystyczny (18 tysięcy), Buddystów (9 tysięcy), Kościół zielonoświątkowy (9 tysięcy), Kościół unicki (6,8 tysiąca), Kościół adwentystyczny (6 tysięcy), Kościół metodystyczny (2,4 tysiąca). Liczbę muzułmanów wskazano precyzyjnie na poziomie 5 579 osób²²⁵. Balázs Schanda dostrzega także, że w młodym pokoleniu rośnie odsetek osób deklaruujących brak przynależności do jakiejkolwiek wspólnoty religijnej, ale nie wzrasta odsetek zadeklarowanych ateistów²²⁶.

4.2. Prawne uwarunkowania funkcjonowania węgierskiego wariantu asygnaty podatkowej

Podstawowym aktem prawnym warunkującym konstrukcję i funkcjonowanie węgierskiej asygnaty podatkowej jest konstytucja. Ustawa zasadnicza Węgier²²⁷ zapewnia wolność religijną poprzez sformułowanie brzmienia art. VII ust. 1 w sposób zbliżony do Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka²²⁸. Artykuł VII ust. 1 stanowi, że „[k]ażdy ma prawo do wolności

²²⁴ B. Schanda, *Państwo i Kościół na Węgrzech* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej...*, s. 373.

²²⁵ Dane przytoczone za: B. Schanda, *State...*, s. 364. Por. szerz. Központi Statisztikai Hivatal, 2011. *Évi Népszámlálás 10. Vallás, felekezet*, Budapest 2014. Dokument do pobrania pod adresem internetowym: https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/nepsz2011/nepsz_10_2011.pdf (dostęp: 18.05.2023 r.).

²²⁶ B. Schanda, *State...*, s. 364.

²²⁷ Magyarország Alaptörvénye, tekst polski za: Ustawa Zasadnicza Węgier z dnia 25 kwietnia 2011 r., tł. Jerzy Snopek, <https://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wegry2011.html> (dostęp: 17.05.2023 r.).

²²⁸ Artykuł 18 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka: „Każda osoba ma prawo do wolności myśli, sumienia i religii; prawo to obejmuje wolność zmiany swej religii lub przekonań, jak również wolność manifestowania swej religii lub przekonań, indywidualnie lub wspólnie z innymi, publicznie lub prywatnie, poprzez nauczanie, praktyki

przekonań, sumienia i wyznania. Prawo to zawiera w sobie wolność wyboru bądź zmiany religii, tudzież innych przekonań, a także wolność ich głoszenia bądź nieujawniania, praktykowania lub nauczania swojej religii lub innych przekonań poprzez religijne rytuały lub inne zachowania”. Najistotniejszą obserwowaną odmiennością względem aktu prawa międzynarodowego jest zawarcie w ust. 1 prawa do nieujawniania poglądów religijnych. W kolejnych ustępach stwierdza się, że „[p]aństwo i Kościoły funkcjonują rozdzielnie. Kościoły są autonomiczne. Państwo współdziała z Kościołami w interesie realizacji celów publicznych” (ust. 2) oraz że „[s]zczegółowe przepisy odnoszące się do Kościołów określa ustawa organiczna”. Ponadto, zgodnie z konstytucją, „Węgry gwarantują każdemu podstawowe prawa bez względu na rasę, kolor skóry, płeć, niepełnosprawność, język, wyznanie religijne, polityczne bądź inne poglądy, pochodzenie narodowe bądź społeczne, sytuację związaną z majątkiem, urodzeniem lub inne cechy” (art. XV ust. 2).

Na poziomie ustawowym kluczowym aktem prawnym pozostaje ustawa z 2011 roku dotycząca wolności sumienia i wyznania oraz statusu prawnego kościołów i innych związków wyznaniowych²²⁹, która uszczegóławia konstytucyjne normy w zakresie wolności sumienia i religii oraz relacji państwo-kościół²³⁰. Potwierdza także „instytucjonalnie ścisłą, ale życzliwą separację”²³¹. Szczegółowe kwestie relacji finansowych państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi reguluje zaś ustawodawstwo dotyczące zwrotu skonfiskowanego mienia kościelnego²³², a także finansowania wspólnot wyznaniowych²³³ – obie wielokrotnie nowelizowane. Ogólne ramy stabilności nadają relacjom państwo-kościół umowy zawarte ze Stolica Apostolską oraz z innymi związkami wyznaniowymi²³⁴.

religijne, sprawowanie kultu i rytuałów” – tekst polski za: Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/onz/1948.html> (dostęp: 18.05.2023 r.).

²²⁹ 2011. évi CCVI. törvény a lelkiismereti és vallászabadság jogáról, valamint az egyházak, vallásfelekezetek és vallási közösségek jogállásáról (dalej: ustawa CCVI/2011), <https://njt.hu/jogszabaly/2011-206-00-00> (dostęp: 22.05.2023).

²³⁰ O treści ustawy i jej ocenie – por. szerz. European Commission for Democracy through Law, Opinion on act CCVI of 2011 on the right to freedom of conscience and religion and the legal status of churches, denominations and religious communities of Hungary, [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2012\)004-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2012)004-e) (dostęp: 22.05.2023 r.); Á. Németh, *Protection of Religious Feelings and the Presence of Religious Symbols in Public Space in Hungary* [w:] *Freedom of Religion. A Comparative Law Perspective*, red. G. Blicharz, Warszawa 2019, s. 106–120.

²³¹ B. Schanda, *State...*, s. 367.

²³² 1991. évi XXXII. törvény a volt egyházi ingatlanok tulajdoni helyzetének rendezéséről (dalej: ustawa XXXII/199), <https://njt.hu/jogszabaly/1991-32-00-00> (dostęp: 22.05.2023 r.).

²³³ 1997. évi CXXIV. törvény az egyházak hitéleti és közcélú tevékenységének anyagi feltételeiről (dalej: ustawa CXXIV/1997), <https://njt.hu/jogszabaly/1997-124-00-00> (dostęp: 22.05.2023 r.).

²³⁴ B. Schanda, *State...*, s. 367.

Relacje państwo-kościół na Węgrzech opierają się na trzech filarach: neutralności, rozdziale i współpracy. Doktrynę neutralności wypracowaną przez węgierski sąd konstytucyjny na podstawie poprzedniej konstytucji²³⁵, postrzega się jako najważniejszą zasadę stosunku państwa do kościołów i innych związków wyznaniowych, a także do świeckich ideologii²³⁶. Neutralność rozumie się zarówno pod rządami poprzedniej, jak i aktualnej konstytucji jako zobowiązanie państwa do nieustanawiania religii czy ideologii państwowej oraz do nieutożsamiania się z jakąkolwiek religią czy światopoglądem. W konsekwencji nie powinno występować instytucjonalnie przywiązanie państwa do kościołów, do żadnego pojedynczego kościoła ani do jakichkolwiek organizacji opartych na ideologii²³⁷. Neutralności na Węgrzech nie należy rozumieć jako indyferencji religijnej. Państwo może odgrywać aktywną rolę w zapewnianiu instytucjonalnych ram prawnych, a także środków finansowych dla kościołów i innych związków konfesyjnych, aby zapewnić swobodne praktykowanie religii. Trybunał Konstytucyjny Węgier wskazuje wręcz na wypływający z wolności sumienia i religii obowiązek państwa do zapewnienia możliwości wolnego kształtowania swoich przekonań²³⁸. Zasada neutralności stanowi fundament dla zasady rozdziału kościoła i państwa. Zasada ta oznacza przede wszystkim poszanowanie autonomii i samostanowienia kościołów, bowiem państwo nie może ingerować w wewnętrzne funkcjonowanie żadnego kościoła²³⁹. Z drugiej strony państwo nie może ustanawiać organu, którego zadaniem byłoby zarządzanie lub nadzór nad wspólnotami wyznaniowymi. Ponadto przymusu państwowego nie stosuje się w celu wykonania orzeczenia wydanego na podstawie prawa wewnętrznego związku konfesyjnego, a decyzja wspólnoty religijnej oparta na przepisach wewnętrznych nie może być zmieniana ani rewidowana przez organ państwowy²⁴⁰. Oznacza to, że kościoły i inne związki wyznaniowe nie mogą korzystać z pomocy autorytetu państwa w kształtowaniu swoich stosunków z wiernymi. Zasadzie separacji towarzyszy zasada współpracy państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, zwłaszcza w zakresie wykonywania funkcji publicznych²⁴¹. Współpraca państwa i podmiotów wyznaniowych wydaje się całkowicie naturalna w sytuacji braku indyferentyzmu w zakresie spraw moralnych, religijnych czy politycznych.

²³⁵ Por. B. Schanda, *System finansowania Kościoła na Węgrzech...*, s. 80–83.

²³⁶ B. Schanda, *State...*, s. 368.

²³⁷ B. Schanda, *Państwo...*, s. 377; B. Schanda, *State...*, s. 368.

²³⁸ 4/1993. (II. 12.) AB határozat, <https://njt.hu/jogszabaly/1993-4-30-75> (dostęp: 24.05.2023 r.).

²³⁹ Ibidem.

²⁴⁰ Por. § 8 ustawy CCVI/2011.

²⁴¹ B. Schanda, *State...*, s. 368.

Warto nadmienić, że B. Schanda w 2007 roku umiejscawiał węgierski system relacji państwo-kościół między separacją w stylu włosko-hiszpańskim, a modelem koordynacji występującym w Niemczech. Jednocześnie konkretyzował, że system węgierski zbliżony jest do systemu włosko-hiszpańskiego zapewniając dużo dogodniejsze warunki funkcjonowania instytucji wyznaniowych, niż ma to miejsce we Francji, a jednocześnie rozdział kościoła i państwa jest ostrzejszy niż w modelu niemieckim. Wreszcie autor ten opisywał system węgierski jako „dobrowolny rozdział, respektujący wolność wyznania i wolność kościołów, rozwijających swoją działalność i otwartych na współpracę dla dobra wspólnego, zwłaszcza w zakresie usług publicznych”²⁴². Fragment ten został pominięty w opracowaniu z 2019 roku²⁴³. Wydaje się, że praktyka ostatnich lat wskazuje na przesunięcie akcentu z neutralności na współpracę z instytucjami wyznaniowymi, co zbliżałoby węgierski model relacji państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi do polskich realiów.

Kluczowym zagadnieniem wpływającym na kształt rozwiązań prawnych jest także koncepcja różnicowania statusu prawnego wspólnot religijnych na Węgrzech. Procedura uznawania związków wyznaniowych przez państwo jest obecna w węgierskim systemie prawnym od 1895 roku, kiedy to wprowadzono system dwupoziomowy, dzielący wspólnoty religijne na wyznania inkorporowane (katolickie, prawosławne, kalwińskie, luterzańskie, unitariańskie, a także wyznanie mojżeszowe) oraz uznane przez państwo związki konfesyjne²⁴⁴. W 1947 roku tradycyjne wyznania utraciły swoje przywileje, a wszystkie wspólnoty religijne zostały zaliczone do kategorii uznanych związków wyznaniowych²⁴⁵. W wyniku zaś demokratycznych przemian na Węgrzech, zerwano z doświadczeniami instrumentalnego wykorzystywania procedury uznawania wyznań²⁴⁶.

Ustawa CCVI/2011 ponownie wprowadziła dwupoziomą konstrukcję nadawania statusu prawnego wspólnotom religijnym, które mogły funkcjonować albo jako związki wyznaniowe, albo jako uznane kościoły. Związki wyznaniowe mogły ubiegać się o uznanie, pod warunkiem, że działają na Węgrzech w sposób zorganizowany od co najmniej dwudziestu lat lub reprezentują religię praktykowaną zagranicą od co najmniej wieku. Pod rządami nowego

²⁴² B. Schanda, *Państwo...*, s. 378.

²⁴³ W kontekście niektórych przesłanek oceny realizacji zasady neutralności por. J. Kornai, *Hungary's U-turn*, „Society and Economy” 2015, nr 37, s. 295–297.

²⁴⁴ R. Uitz, *Hungary's New Constitution and Its New Law on Freedom of Religion and Churches: The Return of the Sovereign*, „Brigham Young University Law Review” 2012, nr 3, s. 938–939.

²⁴⁵ B. Schanda, *State...*, s. 368–369.

²⁴⁶ Por. idem, *Państwo...*, s. 378–379.

prawa najważniejszą różnicą obserwowaną między związkami wyznaniowymi a innymi organizacjami trzeciego sektora jest to, że związki konfesyjne cieszą się pełną autonomią. Nie są one, podobnie jak uznane kościoły, podmiotami kontroli państwa, lecz funkcjonują niezależnie od niego²⁴⁷. W związku z nowelizacją ustawy CCVI/2011, która weszła w życie 16 kwietnia 2019 roku, dychotomia statusu wspólnot religijnych została zastąpiona czterema kategoriami wspólnot religijnych posiadających osobowość prawną (wspólnoty wyznaniowe mogą działać także jako podmioty nieposiadające osobowości prawnej)²⁴⁸.

Podstawowym podmiotem, który może zostać założony przez osoby fizyczne w celu praktykowania swojej religii jest związek wyznaniowy (*vallási egyesület*). Dzięki nowelizacji z 2019 roku już podmioty pozostające na najniższym stopniu hierarchii wyznaniowej mogą cieszyć się dobrodziejstwem asygnaty podatkowej. Ponadto korzystają one ze zwolnień podatkowych, a państwo ma możliwość zawierania umów ze związkiem wyznaniowym o wykonywanie określonych funkcji publicznych w zamian za przekazywanie środków publicznych²⁴⁹.

Związek wyznaniowy może zostać przekształcony w zarejestrowany kościół (*nyilvántartásba vett egyház*) po spełnieniu łącznie dwóch warunków. Po pierwsze w ciągu trzech ostatnich lat średnio tysiąc osób rocznie przekazało związkowi wyznaniowemu środki korzystając z asygnaty podatkowej. Po drugie podmiot od co najmniej pięciu lat działa jako związek wyznaniowy na Węgrzech lub od co najmniej 100 lat za granicą w zorganizowanej formie²⁵⁰. Mniejsze związki wyznaniowe mogą skorzystać z alternatywnej drogi rejestracji, którą przewidziano w § 9/C ust. 2 ustawy CCVI/2011. Zliberalizowane kryteria obejmują trzy warunki, które muszą zostać spełnione łącznie. Związek wyznaniowy musi mieć co najmniej tysiąc zarejestrowanych członków zamieszkałych lub przebywających na Węgrzech, musi działać jako związek wyznaniowy od co najmniej pięciu lat, a także musi złożyć oświadczenie, że na prowadzenie działalności społecznie użytecznej nie zamierza ubiegać się o wsparcie finansowe z krajowych środków publicznych, środków Unii Europejskiej lub programów finansowanych na podstawie umowy międzynarodowej. Zarejestrowany kościół ma oczywiście

²⁴⁷ O ewolucji prawnej regulacji statusu wspólnot religijnych na Węgrzech wraz z jednoznacznie negatywną jej oceną – por. szerz. H.D. Baer, *Hungary's New Church Law is Worse than the First*, „Occasional Papers on Religion in Eastern Europe” 2019, t. 39, nr 3, s. 2–6, <https://digitalcommons.georgefox.edu/ree/vol39/iss3/2/> (dostęp: 15.05.2023 r.).

²⁴⁸ § 7 ust. 1–2 ustawy CCVI/2011.

²⁴⁹ § 9/C ustawy CCVI/2011.

²⁵⁰ § 9/D ust. 1 ustawy CCVI/2011.

prawo otrzymywania środków za pośrednictwem asygnaty podatkowej²⁵¹ oraz do zawierania umów z państwem, na podstawie których otrzyma finansowanie na realizację funkcji publicznych²⁵².

Kolejną kategorię (rodzaj rejestracji drugiego stopnia²⁵³) stanowią kościoły inkorporowane (*bejegyzett egyház*). Związek wyznaniowy może stać się kościołem inkorporowanym, po spełnieniu kryteriów, które świadczą o jego bardziej ugruntowanej pozycji niż ma to miejsce w przypadku kościoła zarejestrowanego. Warunki te opierają się po pierwsze na wykazaniu, że średnio co najmniej cztery tysiące podatników rocznie przekazywało związkowi wyznaniowemu środki za pomocą asygnaty podatkowej w ciągu pięciu lat poprzedzających złożenie wniosku. Po drugie zaś, podmiot musi działać jako związek wyznaniowy od co najmniej 20 lat lub ma sto lat niezależnej międzynarodowej działalności w zorganizowanej formie²⁵⁴. Kościół zarejestrowany, jeśli chce uzyskać status kościoła inkorporowanego musi wykazać, że otrzymywał środki za pośrednictwem asygnaty podatkowej przez pięć lat poprzedzających złożenie wniosku, działa jako kościół zarejestrowany od co najmniej 15 lat lub od co najmniej stu lat funkcjonuje za granicą w zorganizowanej formie²⁵⁵. W drodze ustępstwa, kościołem inkorporowanym może stać się związek wyznaniowy albo kościół zarejestrowany, który ma co najmniej dziesięć tysięcy zarejestrowanych członków zamieszkałych lub przebywających na Węgrzech, działa jako wspólnota religijna od co najmniej 20 lat oraz oświadczy, że na działalność społecznie użyteczną nie będzie pobierał środków publicznych, środków Unii Europejskiej lub środków z programów finansowanych na podstawie umowy międzynarodowej²⁵⁶. Ponadto kościół zarejestrowany powinien być na swe żądanie uznany za kościół inkorporowany także, gdy ma co najmniej dziesięć tysięcy zarejestrowanych członków zamieszkałych lub przebywających na Węgrzech, działa jako kościół od co najmniej 15 lat oraz złoży wyżej wymienione oświadczenie dotyczące środków publicznych²⁵⁷. Naturalnie, także kościoły inkorporowane mogą korzystać z dobrodziejstwa asygnaty podatkowej oraz zawierać umowy z państwem obejmujące wykonywanie zadań z zakresu funkcji publicznych przy wsparciu ze środków

²⁵¹ § 9/D ust. 4 ustawy CCVI/2011.

²⁵² § 9/D ust. 5 ustawy CCVI/2011.

²⁵³ B. Schanda, *State...*, s. 371.

²⁵⁴ § 9/E ust. 1 ustawy CCVI/2011.

²⁵⁵ § 9/E ust. 2 ustawy CCVI/2011.

²⁵⁶ § 9/E ust. 3 ustawy CCVI/2011.

²⁵⁷ § 9/E ust. 4 ustawy CCVI/2011.

publicznych. Przywilejem kościołów inkorporowanych jest jednak otrzymywanie w ramach systemu asygnaty podatkowej, dotacji uzupełniającej, czyli środków pochodzących z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych w części, w której podatnicy nie zadeklarowali swego wyboru²⁵⁸. Dotacja uzupełniająca jest rozdzielana proporcjonalnie do wyraźnych wyborów podatników korzystających z możliwości przekazania środków wspólnotom religijnym za pośrednictwem asygnaty podatkowej²⁵⁹.

Czwartym, najwyższym statusem wspólnot religijnych pozostaje status uznanych (ustanowionych) kościołów (*bevett egyház*). Kościół uznany to kościół inkorporowany, z którym państwo zawarło kompleksową umowę o współpracy na rzecz społeczeństwa²⁶⁰. Zawarcie umowy wymaga pełnego porozumienia co do jej treści i obopólnej gotowości do współpracy dla dobra wspólnego. Oznacza to, że aby kościół inkorporowany stał się kościołem uznanym potrzebna jest wola parlamentu, a zatem jest to decyzja polityczna. Tego rodzaju umowy są także ogłaszane w specjalnym trybie²⁶¹. Uznane kościoły cieszą się szeroką gamą specjalnych praw i wsparcia publicznego, w tym publicznego finansowania swoich instytucji dobroczynnych²⁶². Kościołom uznanym obok świadczeń przekazywanych przez podatników z wykorzystaniem asygnaty podatkowej, przysługuje udział w dotacji uzupełniającej, o której mowa wyżej²⁶³.

Otwarcie systemu podatkowego dla nieuznawanych kościołów było konsekwencją orzeczenia sądu konstytucyjnego²⁶⁴ który stwierdził, że mimo iż rozróżnienia między poszczególnymi kategoriami wspólnot wyznaniowych są zgodne z konstytucją, to jednak nie można różnicować statusu osób fizycznych. Dotacje instytucjonalne mogą być różnie ukształtowane, ale na poziomie indywidualnego wierzącego-podatnika różnicowanie możliwości przekazania wsparcia finansowego jest dyskryminujące.

²⁵⁸ § 9/F ustawy CCVI/2011.

²⁵⁹ B. Schanda, *State...*, s. 371.

²⁶⁰ § 9/G ust. 1 ustawy CCVI/2011.

²⁶¹ § 9/G ust. 2–3 ustawy CCVI/2011.

²⁶² § 9/G ust. 4 ustawy CCVI/2011.

²⁶³ § 9/G ust. 5 ustawy CCVI/2011.

²⁶⁴ 17/2017. (VII. 18.) AB határozat, <https://njt.hu/jogszabaly/2017-17-30-75> (dostęp: 09.05.2023 r.).

4.3. Ewolucja systemu finansowania wspólnot religijnych na Węgrzech

Przed reformą własności ziemskiej w 1945 roku, dochody Kościoła katolickiego uzyskiwane z nieruchomości ziemskich nie były znaczące²⁶⁵. Mecenat miał na Węgrzech szczególnie znaczenie, bowiem nawet w okresie międzywojennym około 2/3 parafii katolickich miało patrona (właściciela ziemskiego, podmiot kościelny, a często także gminę miejską lub prywatne przedsiębiorstwo) pokrywającego wydatki na utrzymanie obiektów sakralnych i zabezpieczenie potrzeb duchowieństwa²⁶⁶. Kościołowi nie przysługiwało prawo własności, a jedynie zarządzał on nieruchomościami pochodzącymi z darowizn królewskich. W związku z tym podejmowanie decyzji dotyczących nieruchomości pozostających w zarządzie Kościoła wymagało aprobaty ministra do spraw religii i publicznej edukacji. W okresie międzywojennym blisko trzy na cztery parafie katolickie nie miało uznanego prawa własności, a w przypadku nowotworzonych parafii to samorząd troszczył się o utrzymanie budynków i instytucji kościelnych. Mniejszości wyznaniowe znajdowały się w korzystniejszej sytuacji, ponieważ pozostały niezależne od państwa w administrowaniu swoimi nieruchomościami²⁶⁷. Po II Wojnie Światowej skonfiskowano prawie cały majątek kościelny. W rękach kościołów pozostały niemal wyłącznie budynki kościelne i parafialne.

Pod panowaniem socjalizmu instytucje kościelne utrzymywały się w głównej mierze dzięki ofiarności wiernych, choć otrzymywały również niewielkie wsparcie finansowe od państwa. Trzecim źródłem wpływów, które wykształciło się w późniejszych latach była zagraniczna pomoc finansowa. Na podstawie układu zawartego między państwem a historycznymi kościołami w 1948 i 1950 roku, a przedłużonego w 1968 roku, państwo udzielało personalnej i materialnej pomocy kościołom za pośrednictwem Urzędu do Spraw Kościelnych. Jednym ze źródeł owej pomocy był fundusz, który powstał w wyniku nacjonalizacji kościelnych nieruchomości ziemskich. Fundusz ten tworzyć miały dochody z nieruchomości, które stały się własnością państwa na mocy dekretu rządu z 1951 roku. Szacuje się, że w tym

²⁶⁵ Por. B. Schanda, *Expropriation – Restitution – Compensations. The fate of Church Property in Hungary* [w:] D. Némec, M. Rynkowski, B. Schanda, E. Távala, *La questione dell'espropriazione e della restituzione delle proprietà delle Chiese nell'Europa centroorientale. Interventi*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2010, nr 2, s. 363–364.

²⁶⁶ B. Schanda, *State...*, s. 379.

²⁶⁷ Idem, *System finansowania Kościoła na Węgrzech...*, s. 86.

okresie 60% dochodu Kościoła katolickiego stanowiła ofiarność wiernych. Dalsze 20% pochodziło od państwa, a 15% z zagranicznej pomocy²⁶⁸.

Podobne zasady finansowania utrzymały się na Węgrzech po upadku komunizmu. W latach dziewięćdziesiątych, obok darowizn, opłat za działalność kulturalną czy prowadzenia działalności gospodarczej, kościoły utrzymywały się dzięki subsydiom z budżetu państwa²⁶⁹, a o podziale kwot pochodzących z funduszu państwowego dla kościołów decydował parlament na wniosek parlamentarnego Komitetu Praw Człowieka, Mniejszości Etnicznych i Religii. Specyfikacja rozdziału kwot dokonywana była na wniosek Ministra Edukacji i Kultury, który jest właściwy dla spraw wyznaniowych²⁷⁰.

System finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych na Węgrzech nadal opiera się na ofiarności wiernych, pomocy zagranicznej oraz środkach publicznych²⁷¹. Majątek kościołów tworzą przede wszystkim darowizny, choć wspólnoty religijne mogą swobodnie pozyskiwać fundusze publiczne. Wraz z upadkiem reżimu komunistycznego rola i wysokość pomocy zagranicznej drastycznie się kurczą, lecz różne fundacje nadal jednak odgrywają ważną rolę w finansowaniu konkretnych projektów²⁷².

Państwo może finansować kościelną działalność społecznie użyteczną wyrażającą się w prowadzeniu placówek z zakresu opieki społecznej, służby zdrowia czy edukacji. Dotacje państwowe mogą być udzielane również na ochronę dziedzictwa kulturowego, w tym na konserwację dzieł sztuki czy prowadzenie archiwów, bibliotek, muzeów²⁷³. Władze samorządowe także mogą udzielać finansowej pomocy w odbudowie i remontach obiektów sakralnych, a także bezpłatnie udostępniać działkę pod budowę nowego budynku kościelnego²⁷⁴. Finansowane z budżetu państwa są również: katecheza szkolna²⁷⁵, miejsca dla studentów instytutów teologicznych czy duszpasterstwo służb mundurowych. Oprócz powyższych form wsparcia kościoły i inne związki wyznaniowe zwolnione zostały z płacenia

²⁶⁸ Idem, *Finansowanie Kościołów na Węgrzech* [w:] *Ecclesia et Status. Księga jubileuszowa z okazji 40-lecia pracy naukowej profesora Józefa Krukowskiego*, red. A. Dębiński, K. Orzeszyna, M. Sitarz, Lublin 2004, s. 817; idem, *Expropriation...*, s. 365.

²⁶⁹ 1990. évi IV. törvény a lelkiismereti és vallászabadságról, valamint az egyházakról, <https://njt.hu/jogszabaly/1990-4-00-00> (dostęp: 26.05.2023 r.), § 18–19. Ustawa uchylona z dniem 1 stycznia 2012 r.

²⁷⁰ B. Schanda, *Finansowanie...*, s. 818–819.

²⁷¹ Por. idem, *System...*, s. 89–91.

²⁷² Idem, *State...*, s. 383.

²⁷³ § 7 ust. 1 ustawy CXXIV/1997.

²⁷⁴ B. Schanda, *State...*, s. 382.

²⁷⁵ § 7 ust. 2 ustawy CXXIV/1997.

niektórych podatków i opłat, przede wszystkim z podatku dochodowego²⁷⁶. W konkordacie ze Stolicą Apostolską w sprawach finansowych strony ustaliły, że zakres świadczeń i zwolnień nie będzie zawężany przez państwo węgierskie bez zgody Kościoła²⁷⁷. Nowelizacja konkordatu z 21 października 2013 roku dotyczyła między innymi sfery finansowania lekcji religii w szkole, działalności katolickich szkół wyższych, odszkodowań za znacjonalizowane i niezwrócone dobra kościelne czy funkcjonowania asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych²⁷⁸. Od 2002 roku kościoły otrzymują także środki publiczne na dopłaty do pensji ich pracowników (duchownych lub innych pełnoetatowych pracowników kościelnych) służących i mieszkających w osadach wiejskich mniejszych niż 5 000 mieszkańców²⁷⁹. Tym samym państwo przyznaje, że kościoły odgrywają kluczową rolę w rozwoju obszarów wiejskich²⁸⁰.

4.4. Restytucja upaństwowionych dóbr kościelnych

Obszernym zagadnieniem rzutującym na status majątkowy wspólnot religijnych na Węgrzech jest kwestia restytucji mienia po upadku reżimu komunistycznego, bowiem nie przeprowadzono wówczas klasycznej reprivatyzacji, lecz dokonywano zwrotu majątku w różnej postaci. Węgierski Trybunał Konstytucyjny (*Alkotmánybíróság*, dalej: AB), porównał te działania do rzymskiej koncepcji nowacji²⁸¹. Na tym tle wyróżnia się uprzywilejowanie wspólnot religijnych, które mogły zgłaszać roszczenia dotyczące zwrotu swoich, znacjonalizowanych po 1 stycznia 1948 roku nieruchomości, o ile w chwili wejścia w życie ustawy były własnością państwa lub samorządu²⁸². Restytucja miała być częściowa, gdyż zwracane nieruchomości mogły być wykorzystywane tylko na określone cele, które nie obejmowały użytkowania gospodarczego, lecz koncentrowały się na działalności religijnej i społecznie użytecznej²⁸³. Rozpatrywaniem roszczeń poszczególnych związków konfesyjnych

²⁷⁶ § 5 ust. 1 lit. e 1990. évi XCIII. törvény az illetékekről, <https://njt.hu/jogszabaly/1990-93-00-00> (dostęp: 12.05.2023 r.).

²⁷⁷ B. Schanda, *State...*, s. 382–385.

²⁷⁸ Por. szerz. idem, *The revision of the Agreement between the Holy See and Hungary on Financial Issues*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2014, nr 2, s. 482–484.

²⁷⁹ O finansowym wspieraniu wspólnot religijnych ze środków publicznych – por. szerz. idem, *Financing of churches and religious communities in Hungary*, „Ius Ecclesiae” 2009, nr 31, s. 663–667.

²⁸⁰ Idem, *State...*, s. 382.

²⁸¹ 16/1991. (IV. 20.) AB határozat, pkt III.3., <https://njt.hu/jogszabaly/1991-16-30-75> (dostęp: 19.05.2023 r.).

²⁸² § 1 ust. 1 ustawy XXXII/1991.

²⁸³ § 2 ust. 2 ustawy XXXII/1991.

zajmowały się specjalne komisje wspólne, złożone z przedstawicieli rządu i konkretnego związku wyznaniowego. W wypadku braku porozumienia w łonie komisji, o ewentualnym zwrocie nieruchomości decydował rząd. Proces restytucji dóbr kościelnych znacząco obciążył budżet państwowy, a jednocześnie przebiegał wolniej niż zakładano²⁸⁴. Trzeba podkreślić, iż powyższe działania opisuje się nie jako reprzywatyzację, lecz jako przekazanie budynku z zasobu mienia publicznego, o ile wcześniej był on własnością związku wyznaniowego. Innymi słowy, nie przywracano własności prywatnej w wyniku odwrócenia procesu upaństwowienia, lecz dokonywano zupełnie nowego transferu²⁸⁵.

Ustawa XXXII/1991 została poddana badaniu AB, który stwierdził, że akt ten stanowi o funkcjonalnej pomocy kościołom i innym związkom wyznaniowym, zmierzającej do zagwarantowania umożliwienia realizacji wolności praktykowania religii. Ponadto proces reprzywatyzacji obejmujący wspólnoty religijne AB rozumie jako częściową rekompensatą za ciężkie krzywdy im wyrządzone²⁸⁶. Jednocześnie za niezgodny z węgierską konstytucją uznano § 15 ustawy XXXII/1991, który stanowił o możliwości zawarcia przez państwo i zainteresowaną wspólnotę wyznaniową porozumienia, które zabezpieczałoby materialnie możliwość prowadzenia kościelnej działalności społecznie użytecznej oraz określałoby częściową rekompensatę za znacjonalizowane i niezwrócone budynki kościelne. Uchylenie przepisu przez AB uzasadnione zostało tym, że mógłby on doprowadzić do dyskrecjonalnego finansowania wybranych związków konfesyjnych²⁸⁷.

Termin restytucji wydłużono o dziesięć lat, do 2011 roku, w umowie między Stolicą Apostolską a Węgrami podpisanej 20 czerwca 1997 roku o finansowaniu publicznych usług i religijnej działalności Kościoła Katolickiego na Węgrzech oraz niektórych kwestii dotyczących nieruchomości²⁸⁸. Ze sporządzonej listy ponad ośmiuset budynków, zwrócono Kościołowi katolickiemu mniej niż połowę. Wartość pozostałych nieruchomości trafiła do specjalnie

²⁸⁴ B. Schanda, *System...*, s. 91.

²⁸⁵ Idem, *Finansowanie...*, s. 820.

²⁸⁶ Ibidem, s. 821.

²⁸⁷ Por. 4/1993. (II. 12.) AB határozat, pkt C/1, <https://njt.hu/jogszabaly/1993-4-30-75> (dostęp: 19.05.2023 r.),
anglojęzyczna wersja orzeczenia:
[http://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/18c997c3dca53aefc1257ada0052b39f/\\$FILE/en_0004_1993.pdf](http://public.mkab.hu/dev/dontesek.nsf/0/18c997c3dca53aefc1257ada0052b39f/$FILE/en_0004_1993.pdf)
(dostęp: 19.05.2023 r.).

²⁸⁸ P. Erdő, *Accordo tra Santa Sede e Repubblica d'Ungheria*, „Ius Ecclesiae” 1998, nr 10, s. 647–659. Umowa promulgowana ustawą: 1999. évi LXX. törvény a Magyar Köztársaság és az Apostoli Szentzség között a Katolikus Egyház magyarországi közzolgálati és hitéleti tevékenységének finanszírozásáról, valamint néhány vagyoni természetű kérdéstről 1997. június 20-án, Vatikánvárosban aláírt Megállapodás kihirdetéséről, http://njt.hu/cgi_bin/njt_doc.cgi?docid=40982.274813 (dostęp: 19.05.2023 r.).

utworzonego, corocznie waloryzowanego funduszu. Stolica Apostolska zadeklarowała przy tym, że wraz z przekazaniem budynków i utworzeniem funduszu swe roszczenia uzna za spełnione. Oznacza to, że Stolica Apostolska wykorzystwała kan. 1256 C.I.C. by zdecydować o roszczeniach diecezji, parafii, zakonów i innych kościelnych osób prawnych. Warunki ugody zostały zaakceptowane przez Kościół, zarządzany przez konferencję biskupów, a nie przez poszczególnych dawnych właścicieli²⁸⁹.

Po zawarciu umowy ze Stolicą Apostolską uchwalono ustawę o warunkach finansowania religii i publicznej działalności Kościołów, która rozciągnęła postanowienia dotyczące dochodzenia roszczeń na wszystkie związki wyznaniowe²⁹⁰. Ustawa zapewniała kilka sposobów rozstrzygnięcia przedkładanych roszczeń. Pierwszym było bezpośrednie porozumienie między obecnym właścicielem i związkiem wyznaniowym, na mocy którego nieruchomości zmieniała właściciela. W wypadku braku takiego porozumienia nieruchomości mogła zostać przekazana związkowi wyznaniowemu decyzją rządu, z jednoczesnym odszkodowaniem dla obecnego właściciela. Jeśli związek wyznaniowy nie był zainteresowany przejściem nieruchomości (na przykład ze względu na jej zły stan techniczny) mógł zamiast fizycznego zwrotu nieruchomości wybrać odszkodowanie pieniężne. Ostatnią możliwością było przekazanie roszczeń do funduszu, który miał corocznie wypłacać określoną kwotę na nieograniczony czas²⁹¹. Na podstawie omawianej ustawy niektóre niekatolickie związki wyznaniowe zawarły porozumienia z państwem, jednak dla największych kościołów protestanckich system ten był niekorzystny ze względu na specyficzną strukturę własnościową. Nieruchomości kościołów Reformowanego i Luterńskiego były niewielkie, a dodatkowo w większości należały do lokalnych kongregacji, a nie organów centralnych. Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom tych wspólnot, zdecydowano o dodaniu specjalnej kwoty do przynależnej im rekompensaty²⁹². Oprócz powyższych rozwiązań utworzono odrębny fundusz, którego zadaniem było rozdzielanie pomocy finansowej zgodnie z decyzją rządu, na utworzenie infrastruktury w tych związkach konfesyjnych, które nie miały znaczącej ilości dóbr.

²⁸⁹ B. Schanda, *The agreement...*, s. 480–481.

²⁹⁰ Ustawa CXXIV/1997.

²⁹¹ B. Schanda., *State...*, s. 381.

²⁹² Idem, *Expropriation...*, s. 367–368.

4.5. Okoliczności wprowadzenia asygnaty podatkowej na rzecz wspólnot religijnych

W latach 1990–1997 kościoły i inne związki konfesyjne otrzymywały z budżetu państwa bezpośrednie subsydia, które rozdzielał parlament. Ewentualna zmiana była dyskutowana ze względu na liczne opinie wskazujące na niekonstytucyjność takiego systemu, z uwagi na naruszenie zasady rozdziału kościoła i państwa²⁹³. Socjalliberalny rząd Węgierskiej Partii Socjalistycznej i Związku Wolnych Demokratów (1994–1998) postawił sobie za polityczny cel odejście od bezpośredniego finansowania wspólnot religijnych z budżetu państwa i zastąpienie tych transferów asygnatą podatkową. Pierwsza zmiana została wprowadzona jeszcze w 1996 roku²⁹⁴, w trakcie toczących się rozmów między stroną państwową i Stolicą Apostolską o ukształtowaniu stosunków finansowych. Ustawa przewidywała możliwość zadecydowania przez podatnika o przeznaczeniu 1% należnego podatku dochodowego na organizacje *non-profit*, do których obok organizacji pozarządowych, muzeów, teatrów i innych instytucji publicznych, zaliczono także kościoły i inne związki wyznaniowe²⁹⁵. Regulacja wywołała oburzenie wśród wspólnot religijnych, ze względu na uczynienie ich konkurentami organizacji III sektora. Kościoły wezwały wiernych do bojkotu systemu. Do nowelizacji doszło już w kolejnym roku, kiedy to uchwalona została ustawa, która wprowadzała możliwość przekazania

²⁹³ Idem, *Finansowanie...*, s. 824.

²⁹⁴ 1996. évi CXXVI. törvény a személyi jövedelemadó meghatározott részének az adózó rendelkezése szerinti felhasználásáról (dalej: ustawa CXXVI/1996), http://njt.hu/cgi_bin/njt_doc.cgi?docid=27389.360726 (dostęp: 02.05.2023 r.).

²⁹⁵ Podobną możliwość przewiduje się w prawie rumuńskim i słowackim, w ramach których podatnicy mogą przekazać 2% podatku dochodowego na rzecz organizacji *non-profit* lub wspólnoty religijnej. Por. E. Tävalä, *State and Church in Romania* [w:] *State...*, s. 531–532; M. Moravčíková, *State and Religion in the Slovak Republic* [w:] *State...*, s. 600. Bardziej skomplikowana sytuacja występuje w Portugalii. Specyficzne okoliczności wprowadzenia asygnaty oraz jej zbliżona do regulacji hiszpańskich konstrukcja przesądzają, że w Portugalii nie wytworzył się odrębny model asygnaty. W niektórych przypadkach wspólnoty religijne w Portugalii uprawnione są do zwrotu podatku VAT (podatku od towarów i usług). Alternatywnie wspólnoty te mogą otrzymać udział w wysokości 0,5% podatku dochodowego od osób fizycznych. Otrzymanie takiego wsparcia jest jednak obwarowane kilkoma warunkami. Przede wszystkim wspólnota religijna musi zawniekskować o partycypację w asygnacie podatkowej, tracąc jednocześnie wcześniejszy zwrot podatku VAT. Ponadto otrzymanie wsparcia zależy od wyraźnego zadeklarowania przez podatnika, że 0,5% należnego od niego podatku ma zostać przeznaczone na cele religijne lub charytatywne, wymagane jest także wskazanie konkretnej wspólnoty religijnej, która ma otrzymać to wsparcie. Alternatywnie podatnicy mogą zdecydować się na niezłożenie tego oświadczenia lub złożenie go na rzecz niereligijnych osób prawnych prowadzących działalność społecznie użyteczną (na cele charytatywne, pomocowe, humanitarne lub prywatnej instytucji solidarności społecznej). Por. art. 32 ust. 4–7 Law 16/2001 of 22 June, Law of Religious Liberty, D. R. I-A, n.143/2001 s. 3666, tekst w języku angielskim dostępny pod adresem internetowym <http://sppc.prf.cuni.cz/dokument/portugal.htm> (dostęp: 09.05.2023 r.); V. Canas, *State and Church in Portugal* [w:] *State...*, s. 504; M.Á.L. Mateo, *La experiencia europea y la financiación de las confesiones religiosas en España. Aplicación de los incentivos fiscales de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo* [w:] *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, red. I. Merino Jara, Madrid 2017, s. 451; A. Torres Gutiérrez, *La Financiación de las Religiones en el Espacio Europeo: Raíces Públicas de la Financiación de las Confesiones Religiosas en una Europa Laica*, VII Jornada Laicista Anual de la Asociación Europa Laica, Madrid 2011, tekst dostępny pod adresem internetowym: https://laicismo.org/data/docs/archivo_234.pdf (dostęp: 09.05.2023 r.), s. 36–38; F. Giménez Barriocanal, *La financiación...*, s. 50–51.

osobnego 1% należnego podatku dochodowego od osób fizycznych nazwiązki wyznaniowe. Nowelizacja była zgodna z układem zawartym między stolicą Apostolską a Republiką Węgier²⁹⁶, a podatnicy mogli dokonać wyboru beneficjenta 1% począwszy od 1998 roku (rozliczenia podatku za rok 1997).

4.6. Wykształcenie nowego modelu asygnaty podatkowej na Węgrzech

Pierwotnie na Węgrzech przyjęto hiszpańskie rozwiązania w zakresie decydowania o przekazywanych przez podatnika środkach. Podatnik decyduje o przekazaniu wsparcia w wysokości 1% jego należnego podatku dochodowego od osób fizycznych, co oznacza, że od jego decyzji zależy czy określona wspólnota religijna rzeczywiście otrzyma wsparcie finansowe (inaczej niż we Włoszech, gdzie podatnicy jedynie „głosują” nad podziałem między beneficjentów z góry oznaczonej kwoty wsparcia). Zdaniem AB rozwiązanie to nie było niezgodne z poprzednio obowiązującą konstytucją, choć w zdaniu odrębnym zakwestionowano możliwość przekazania podatnikom prawa do decydowania o przeznaczeniu środków publicznych²⁹⁷. W efekcie przyznano, że także ten 1% podatku należy do kategorii środków publicznych²⁹⁸. Oznacza to, że formalnie państwo nie rezygnuje z poboru 1% należnego podatku dochodowego, o ile zostanie on przekazany przez podatnika wybranej wspólnocie wyznaniowej za pośrednictwem węgierskiego aparatu skarbowego, lecz strona państwowa zgadza się na przekazanie 1% środków zgromadzonych z tytułu poboru podatku na rzecz wskazanej przez podatnika wspólnoty religijnej.

Przyjęte rozwiązania w zakresie tworzenia „budżetu asygnaty” sprawiają, że jeszcze większego znaczenia nabiera odpowiednie ukształtowanie okresu przejściowego, w którym nowe narzędzie finansowania wspólnot religijnych dopiero upowszechnia się w społeczeństwie. Jak się okazało w praktyce, na Węgrzech okres przejściowy skończył się dopiero wraz z faktyczną zmianą modelu asygnaty podatkowej w 2014 roku.

Początkowo strona państwowa zagwarantowała kościołom i innym związkom konfesyjnym czteroletni okres przejściowy, w którym będzie uzupełniać wpływy z asygnaty podatkowej do wysokości 0,5% wpływu z podatku dochodowego od osób fizycznych

²⁹⁶ B. Schanda, *System...*, s. 95–96.

²⁹⁷ 10/1998. (IV. 8.) AB határozat, <https://njt.hu/jogszabaly/1998-10-30-75> (dostęp: 02.05.2023 r.).

²⁹⁸ B. Schanda, *Finansowanie...*, s. 824.

(rozdzielając te kwotę proporcjonalnie do ilości, a nie wartości złożonych przez podatników deklaracji wsparcia określonej wspólnoty wyznaniowej), a jeśli uzyskane w ten sposób sumaryczne wsparcie poszczególnych związków wyznaniowych będzie niższe niż subsydia państwowe przekazane w 1998 roku (ostatnim roku ich wypłacania), wówczas państwo gwarantuje wsparcie na poziomie transferu z tego właśnie roku. Oznacza to, że w pierwszych czterech latach funkcjonowania systemu otrzymane przez kościoły i inne związki konfesyjne wsparcie nie mogło być niższe niż to, które uzyskały w 1998 roku²⁹⁹.

W pierwszych latach funkcjonowania asygnaty podatkowej jedynie Kościół katolicki nie otrzymywał od państwa uzupełniających kwot, ponieważ wpływy z asygnaty podatkowej były wyższe niż subsydia otrzymane z budżetu państwa w ostatnim roku funkcjonowania starego systemu. Z tej obserwacji wyprowadza się wniosek, że w poprzednich latach Kościół katolicki otrzymywał zaniżoną pomoc z budżetu państwa, podczas gdy niekatolickim wspólnotom religijnym przekazywano pomoc wyższą niż „im się to rzeczywiście należało”³⁰⁰.

Czteroletni okres przejściowy okazał się niewystarczający stąd też także po tym czasie państwo zwiększało wpływy z asygnaty podatkowej. W 2003 roku zwiększenie miało wynieść 0,8% wpływów z podatku dochodowego³⁰¹. W latach 2004–2008 dodatek wynosił do 0,9% wpływów z podatku dochodowego, a od 2008 roku został ponownie obniżony do 0,5%³⁰². Następnie od roku 2013 znowu został podniesiony do 0,9%, a od 2014 do 1%³⁰³. Jedną z przyczyn tego rodzaju zmian było wprowadzenie od 2011 roku podatku liniowego ze znacznymi świadczeniami dla rodzin, przez co wpływy z podatku dochodowego uległy zmniejszeniu.

Zauważyć trzeba, że od 2014 roku zmianie uległ sposób tworzenia budżetu asygnaty podatkowej. Pierwsze cztery lata okresu przejściowego opierały się na przekazywaniu przez podatnika 1% jego należnego podatku dochodowego, tak jak rozwiązano to w Hiszpanii. Państwo jednocześnie zagwarantowało kwotę minimalną uzyskiwanego wsparcia na poziomie uzyskanym w 1998 roku, a zatem ustawowe minimum wsparcia miało sztywną wartość nominalną. W kolejnych latach przekazywane wsparcie wynosiło co najmniej 0,5% (odsetek

²⁹⁹ Ibidem, s. 825.

³⁰⁰ B. Schanda, *System...*, s. 98–99.

³⁰¹ Idem, *Państwo...*, s. 385.

³⁰² Idem, *Financing...*, s. 662.

³⁰³ Por. zmiany, jakie na przestrzeni lat zachodziły w § 4 ustawy CXXIV/1997, odnotowane na portalu <https://njt.hu>.

ten był zmienny jak wskazano wyżej) podatku dochodowego od osób fizycznych. Zniknęło zatem zapewnienie o minimalnej wartości nominalnej wsparcia, a pozostało określenie odsetka wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych jako – co istotne – minimalnej kwoty przekazywanej przez państwo na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych. Jednocześnie mobilizacja podatników mogła doprowadzić do przekazania uprawnionym podmiotom kwoty wyższej niż ustawowe minimum. Od 2014 roku, jeżeli kwoty przekazywane za pomocą asygnaty podatkowej są niższe niż 1% wpływów Skarbu Państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych, państwo wyrównuje przekazywane kwoty do wysokości 1% wartości owego podatku dochodowego. Innymi słowy podatnicy mogą zdecydować której wspólnocie religijnej przekazać 1% należnego od nich podatku dochodowego, lecz jeśli nawet znacząca większość podatników nie podejmie decyzji lub podejmie świadomą decyzję o nieprzekazywaniu wsparcia, państwo wyrówna te kwoty proporcjonalnie do decyzji podatników, którzy swoją wolę wyrazili. Takie ukształtowanie modelu sprawia, że jest on niemal identyczny z włoskim modelem asygnaty podatkowej z tą różnicą, że we Włoszech każdy decyduje o przekazaniu równej kwoty wsparcia określonemu związkowi wyznaniowemu, ponieważ waga każdej deklaracji jest równa. Natomiast na Węgrzech inaczej dzielone jest wsparcie, które podatnicy przekazują w sposób wyraźny (każdy przekazuje równowartość 1% należnego od niego podatku dochodowego), a taką samą wagę mają deklaracje podatników w odniesieniu do różnicy między wyraźnie rozdysponowanym wsparciem, a 1% wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych.

Uważa się, że na niedostateczne upowszechnienie się asygnaty podatkowej i w efekcie konieczność wydłużenia okresu przejściowego, mogły mieć wpływ rozwiązania z zakresu ochrony danych osobowych. Kościoły i inne związki konfesyjne otrzymały bowiem tak zwane numery techniczne zawarte na specjalnym formularzu, który należy umieścić w kopercie i dołączyć do zeznania podatkowego lub przekazywać pracodawcy, jeśli pracownik ze względu na jedno miejsce pracy nie wypełnia sam rocznego zeznania podatkowego³⁰⁴. W konsekwencji w pierwszym roku funkcjonowania nowego systemu wsparcie za pośrednictwem asygnaty podatkowej przekazało tylko 10% podatników³⁰⁵. Pod koniec pierwszej dekady XXI wieku odsetek ten wzrósł do około 20%. Kościoły i podatnicy coraz bardziej zdają sobie sprawę ze znaczenia systemu, dlatego prowadzone są zakrojone na szeroką skalę profesjonalne kampanie

³⁰⁴ Od 2009 r. sposób składania deklaracji został uproszczony, a coraz więcej podatników składa zeznania podatkowe w formie elektronicznej. Por. B. Schanda, *Financing...*, s. 662.

³⁰⁵ B. Schanda, *Państwo...*, s. 385.

zachęcające podatników do korzystania z przysługującego im prawa³⁰⁶. Trzeba także podkreślić, że powyższa hipoteza może być prawdziwa jedynie w odniesieniu do pierwszych lat funkcjonowania asygnaty. Wydaje się jednak, że permanentne przedłużanie okresu przejściowego, które *de facto* doprowadziło do zmiany modelu finansowania wspólnot religijnych znajduje swoją główną przyczynę w kwestiach natury politycznej. Wydaje się, że szczególnie od 2010 roku zmiany wzmacniające sytuację finansową największych wspólnot religijnych są zamierzone przez koalicję rządzącą, dla której wspólnoty te są ważnymi ośrodkami dystrybucji środków publicznych.

Procentowy rozkład decyzji podatników, wynikający ze złożonych deklaracji podatkowych był w pierwszych kilku latach obowiązywania asygnaty podatkowej względnie stały. Największym beneficjentem okazał się Kościół katolicki (około 65% deklaracji), za nim uplasowały się kościoły: ewangelicko-reformowany (około 20%) i ewangelicko-augsburski (5,7%). Na dalszych miejscach znalazły się Kościół Wiary i Związki Żydowskie. Łącznie beneficjentami asygnaty podatkowej było 100 związków wyznaniowych³⁰⁷. Po dwudziestu latach funkcjonowania asygnaty nadal ponad 60% wsparcia otrzymuje Kościół katolicki, około 20% zaś Kościół ewangelicko-reformowany³⁰⁸.

Według danych węgierskiego organu podatkowego tylko trzynastie z trzydziestu dwóch uznanych kościołów otrzymało podatek kościelny od ponad 4000 osób w 2016 roku³⁰⁹. Z asygnaty podatkowej za 2019 rok najwięcej środków otrzymał Kościół katolicki, na rzecz którego 708 237 osób przekazało 3,9 miliarda forintów. Na podium uplasowały się również Węgierski Kościół Ewangelicko-Reformowany z 292 768 osobami wpłacającymi 1,6 miliarda forintów oraz Kościół ewangelicko-augsburski z 80 237 osobami wpłacającymi 478 milionów forintów. Węgierskie Towarzystwo Świadomości Kryszny zajęło czwarte miejsce z 71 470 osobami przekazującymi 448 milionów forintów³¹⁰.

Odnotować należy, że kwoty przeznaczone dla kościołów i innych związków wyznaniowych z dochodu z ostatniego roku, są przekazywane kościołom w roku następującym

³⁰⁶ Idem, *Financing...*, s. 662.

³⁰⁷ Idem, *Finansowanie...*, s. 825–826.

³⁰⁸ Idem, *State...*, s. 381.

³⁰⁹ H.D. Baer, op. cit., s. 15.

³¹⁰ United States Department of State, *2020 Report on International Religious Freedom: Hungary*, tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://www.state.gov/reports/2020-report-on-international-religious-freedom/hungary/> (dostęp: 20.04.2022 r.), s. 15.

po przydziale. Przekazane środki podlegają swobodnemu administrowaniu przez wspólnoty religijne, bez jakiegokolwiek kontroli publicznej³¹¹.

4.7. Ocena węgierskiego modelu asygnaty podatkowej

Praktyka finansowego wspomaganie wspólnot religijnych przez państwo jest na Węgrzech skutkiem uwarunkowań historycznych, które silnie akcentowały patronat państwa nad związkami wyznaniowymi. Do utrwalenia tego rodzaju aktywności przyczyniło się utworzenie specjalnego funduszu łożącego na utrzymanie wspólnot religijnych, które powiązane było z upaństwowieniem dóbr kościelnych. Praktyka tworzenia funduszy, których celem było zabezpieczenie potrzeb związków konfesyjnych utrzymała się także po upadku reżimu komunistycznego, a po wprowadzeniu asygnaty podatkowej, nigdy nie zrezygnowano z określenia minimalnej kwoty, którą kościoły i inne związki wyznaniowe muszą od państwa corocznie otrzymywać.

Asygnatę podatkową na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych wprowadzono na Węgrzech w funkcjonalnym i czasowym związku z procesem zwrotu wspólnotom religijnym majątku, który utraciły w czasie panowania reżimu komunistycznego. Wykorzystano tym samym rozwiązanie w postaci asygnaty podatkowej do zdjęcia ze strony państwowej zobowiązań związanych z polityką państwa w poprzednich dekadach.

Decyzja o przekazaniu części środków publicznych na cele kultu religijnego, nawet pomimo deklaracji podatnika, co do beneficjenta tego przesunięcia majątkowego, z jednej strony wpisuje się w szeroko pojętą ofiarność wiernych realizowaną w nowoczesnej formule, z drugiej zaś pozostaje w zakresie finansowania pozytywnego związków konfesyjnych przez państwo. Ewolucja rozwiązań węgierskich w tym zakresie doprowadziła do stanu, w którym należy raczej mówić o demokratyzacji rozdziału środków między kościoły i inne związki wyznaniowe niż o wycofaniu się państwa z ich bezpośredniego finansowania. Jak się jednak wydaje takie ukształtowanie systemu nie budzi silnego sprzeciwu społeczeństwa węgierskiego.

Zaletą węgierskiego modelu asygnaty podatkowej jest relatywnie wysoki odsetek podatku dochodowego od osób fizycznych, o przeznaczeniu którego decyduje podatnik.

³¹¹ B. Schanda, *Financing...*, s. 662–663.

Niekiedy wskazuje się, że także w Polsce taki poziom wsparcia byłby najodpowiedniejszy³¹². Jak się jednak okazało w praktyce nawet tak wysoki odsetek pozostawiony do dyspozycji podatnika nie zapewnił odpowiedniego wsparcia finansowego wspólnotom religijnym na Węgrzech. Doprowadziło to do stałego przedłużania okresu przejściowego, w którym wpływy z asygnaty podatkowej miały być uzupełniane przez państwo do określonego (wielokrotnie zmienianego) poziomu. Na Węgrzech trafnie przyjęto hiszpańskie rozwiązanie w zakresie kwot przekazywanych przez podatnika, polegające na pozostawieniu mu do dyspozycji odsetka należnego od niego podatku dochodowego. Takie rozwiązanie (w przeciwieństwie do modelu włoskiego) w pełni gwarantuje poszanowanie decyzji podatnika oraz ochronę jego wolności sumienia i religii. Jednocześnie po upływie czteroletniego okresu przejściowego, w którym minimalne wsparcie określone było nominalnie, państwo gwarantowało w kolejnych latach minimalną wartość środków dzielonych między kościoły i inne związki wyznaniowe, określoną jako odsetek wpływów budżetowych z podatku dochodowego od osób fizycznych. Odsetek ten wahał się na przestrzeni lat od 0,5 do 1%. Wraz z ustanowieniem go na poziomie 1% należy uznać, że doszło do wykształcenia się nowego modelu asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych. Model ten podobnie jak we Włoszech gwarantuje wspólnotom religijnym podział przewidywalnej kwoty stanowiącej na Węgrzech 1% wpływów do budżetu państwa z podatku dochodowego od osób fizycznych, jednocześnie tworząc nowy sposób rozdziału tych środków. Najpierw decyzja pozostawiona jest podatnikom, którzy decydują o przeznaczeniu 1% należnego od nich podatku, a następnie różnica (pozostała kwota) dzielona jest między uprawnione kościoły proporcjonalnie do ilości (a nie wartości) deklaracji podatkowych, w których podatnicy wskazali wyraźnie beneficjenta środków. Odmiennością jest także dychotomiczne zarysowanie kręgu podmiotów uprawnionych do otrzymania wsparcia, co zostanie szerzej opisane poniżej. Model węgierski jawi się zatem jako połączenie rozwiązań hiszpańskich i włoskich.

Pozytywnie należy ocenić szeroki krąg podmiotów uprawnionych do otrzymywania wsparcia za pośrednictwem asygnaty podatkowej. Krąg ten od początku był szerszy niż miało to miejsce w Hiszpanii, a jego rozszerzenie dokonało się w wyniku decyzji AB, który podkreślił zakaz dyskryminacji w sferze możliwości przekazywania wsparcia finansowego przez podatników na rzecz wspólnoty religijnej z którą sympatyzują. Punktem wyjścia dla swej oceny

³¹² Gazeta.pl, *Raport ws. dóbr zabranych Kościołowi. „Tylko 1 proc. odpisu od podatku zagwarantuje to, co mu się należy”*, http://wiadomosci.gazeta.pl/wiadomosci/1,114871,14001599,Raport_ws_dobr_zabranych_Kosciolowi___Tylko_o_1_proc_.html (dostęp: 20.05.2023 r.).

uczynił zatem trafnie wolność sumienia i wyznania jednostki oraz zasadę niedyskryminacji, a nie uprawnienia samych związków konfesyjnych.

Aktualnie wspólnoty wyznaniowe na Węgrzech podzielone zostały na cztery kategorie przez co system jest zbędnie skomplikowany. Do korzystania z dobrodziejstwa asygnaty podatkowej uprawnione są już związki wyznaniowe najniższego szczebla, co należy ocenić pozytywnie. Natomiast kościoły inkorporowane i uznane (dwie najwyższe kategorie) biorą udział w podziale kwoty dodatkowej gwarantowanej przez państwo. Trzeba zauważyć, że taki podział mógł wynikać nie tylko z woli politycznej finansowego wzmocnienia największych wspólnot religijnych, lecz także z chęci wyeliminowania zjawiska tworzenia tak zwanych sekt biznesowych, czyli podmiotów, które pod pozorem prowadzenia działalności religijnej czerpią korzyści materialne wynikające chociażby z korzystnego statusu podatkowego³¹³. Wszak związek wyznaniowy na Węgrzech utworzyć może już dziesięć osób (w Polsce próg ten jest dziesięciokrotnie wyższy). Dla przeciwdziałania temu zjawisku wykorzystano w nowatorski sposób mechanizm asygnaty podatkowej. Jednym z warunków awansu do wyższej kategorii w hierarchii wspólnot religijnych (obok zrzeczenia się pobierania pomocy na działalność społecznie użyteczną ze środków publicznych, środków Unii Europejskiej lub programów finansowanych na podstawie umowy międzynarodowej) jest otrzymywanie wsparcia za pośrednictwem asygnaty podatkowej od określonej liczby podatników. Dzięki temu asygnata podatkowa wykorzystywana jest do urealnienia oceny poziomu funkcjonowania i oddziaływania na społeczeństwo wspólnoty konfesyjnej. Rozwiązanie to stanowi także element demokratycznej oceny aktywności danej wspólnoty wyznaniowej, ponieważ wsparcie za pośrednictwem asygnaty podatkowej przekazywać mogą nie tylko wierni tejże wspólnoty, ale także osoby, które niezależnie od wyznania pozytywnie oceniają jej oddziaływanie na rzeczywistość. Wreszcie wymóg rezygnacji z pobierania wsparcia z funduszy publicznych i międzynarodowych pozwala na ocenę „czystości intencji” towarzyszącej awansowi do wyższej kategorii. Złożenie takiego oświadczenia oznacza, że związek konfesyjny będzie utrzymywał się przede wszystkim z ofiarności wiernych (także wyrażającej się w korzystaniu z asygnaty podatkowej), a inicjatywa w zakresie zawarcia umowy na dofinansowanie działalności społecznie użytecznej pozostanie po stronie państwa.

Przypadki Hiszpanii, Włoch i Węgier ukazują, że okres przygotowania do przejścia na nowy system finansowania powinien być zindywidualizowany w każdym kraju oraz dobrze

³¹³ R. Uitz, op. cit., passim.

przemyślany, tak by sprawnie i planowo zrealizować wdrożenie nowego sposobu wsparcia wspólnot wyznaniowych. Jednocześnie przykład Węgierski pokazuje, że droga do samofinansowania kościoła lub utworzenia jednego głównego źródła utrzymania kościoła pod patronatem państwa może być niemożliwa w krajach, w których istnieje historycznie ugruntowana praktyka współdziałania kościoła i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego. Nie zmienia to jednak faktu, iż doświadczenia węgierskie dowiodły, że asygnata podatkowa jako nowoczesna odsłona ofiarności wiernych może przyjąć się także w państwach postkomunistycznych.

W polskiej doktrynie wskazywano jeszcze przed wykształceniem się nowego modelu asygnaty podatkowej na Węgrzech, że ówczesnie tam funkcjonujący wariant powinien zostać wprowadzony do polskiego porządku prawnego³¹⁴. Podobne stanowisko wyraziła Konferencja Episkopatu Polski w 2008 roku³¹⁵. Wówczas rozwiązania Węgierskie zbliżone były do regulacji hiszpańskich z uwzględnieniem szerszego kręgu uprawnionych do otrzymywania wsparcia kościołów i innych związków wyznaniowych. Ewolucja jaką przeszedł węgierski wariant asygnaty podatkowej nakazuje rozważenie zarówno „starego”, jak i aktualnego wariantu asygnaty. Szczególnie ten drugi może jawić się jako kompromis łatwiejszy do zaakceptowania przez państwo i związki wyznaniowe (szczególnie mniejszościowe) z uwagi na gwarancję relatywnie wysokich środków do podziału między wspólnoty religijne. Model węgierski jawi się jako potencjalna baza dla polskich rozwiązań, które powinny twórczo rozwinąć dotychczasowe doświadczenia państw europejskich w funkcjonowaniu asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych.

5. Podsumowanie

Jedną z cech wspólnych Hiszpanii, Włoch i Węgier jest wytworzenie się tożsamości państwowej opartej na chrześcijaństwie. Wielowiekowe okoliczności historyczne oddziaływania katolicyzmu na społeczeństwo przekładają się na dominującą pozycję Kościoła katolickiego wśród wspólnot religijnych we wszystkich trzech badanych państwach oraz wysoki odsetek osób odczuwających przynależność do tej wspólnoty religijnej (oraz innych kościołów chrześcijańskich, co szczególnie dobrze widoczne jest na Węgrzech). Nie może

³¹⁴ P. Stanisławski, *Perspektywy...*, s. 31–32.

³¹⁵ Por. *Komisja Wspólna Przedstawicieli Rządu i Konferencji Episkopatu Polski w archiwaliach z lat 1989–2010*, wybór i oprac. naukowe P. Borecki, C. Janik, Warszawa 2011, s. 295–296.

zatem dziwić, że także relacje państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, kształtujące się na przestrzeni wieków w kontekście silnej obecności instytucjonalnej Kościoła katolickiego, do dziś zajmują poczesne miejsce w świadomości społecznej, programach politycznych czy aktach prawnych, z konstytucją włącznie.

Wszystkie trzy wyżej wymienione kraje świeckie są reprezentantami modelu relacji państwo-kościelnych określanego mianem separacji skoordynowanej lub inaczej rozdziału przyjaznego. Model ten charakteryzuje się między innymi rozdzieleniem kościoła i państwa dokonującym się poprzez poszanowanie niezależności i suwerenności każdego we własnym zakresie, neutralnością światopoglądową państwa, czy zapewnieniem jednostce wolności sumienia i religii w aspekcie pozytywnym i negatywnym. Jednocześnie jednak model ten przewiduje współpracę wspólnot religijnych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego w obszarze pozareligijnym. Badane kraje europejskie realizują ten postulat z różnym natężeniem i w różnej formie. Hiszpania, zobligowana przez konstytucję do brania pod uwagę przekonań religijnych społeczeństwa oraz współpracy z Kościołem katolickim, jednocześnie wypracowała model finansowania, który ze swej istoty ma być jedynie narzędziem tymczasowym, pozwalającym Kościołowi na dojście do stanu samofinansowania. Natomiast we Włoszech i na Węgrzech współpraca wspólnot wyznaniowych i państwa ma silny akcent finansowy.

We wszystkich trzech europejskich państwach Kościół katolicki posiadał ogromne majątki, które w mniejszym albo większym stopniu zapewniały mu utrzymanie, jednak na pewnym etapie historii zostały one częściowo znacjonalizowane, a w zamian utworzono system zamiennych świadczeń pieniężnych. W dziewiętnastowiecznej Hiszpanii uchwalono „budżet kultu i duchowieństwa”, którego środki w całości pochodziły z budżetu państwa, we Włoszech upowszechniało się w drugiej połowie XIX wieku wykorzystanie Funduszu na cele kultu, za pośrednictwem którego dopłacano do uposażeń osób duchownych ze środków publicznych (*supplementi di congrua*), a w komunistycznych Węgrzech państwo udzielało pomocy kościołom i innym związkom wyznaniowym za pośrednictwem Urzędu do Spraw Kościelnych. Jedną z form zabezpieczenia tejże pomocy był fundusz, który powstał w wyniku nacjonalizacji kościelnych nieruchomości ziemskich, a który tworzyć miały dochody z upaństwowionych nieruchomości. Aktualnie w omawianych krajach obecne są elementy finansowania negatywnego, pośredniego i pozytywnego, z asygnatą podatkową na czele. W Hiszpanii strona państwowa i kościelna wypracowała rozwiązanie w postaci asygnaty podatkowej jako narzędzie tymczasowe wspierające proces dojścia do samofinansowania Kościoła katolickiego,

a podstawą dla finansowego wsparcia Kościoła pozostają „zobowiązania prawne zaciągnięte w przeszłości”, to jest upaństwowienie dóbr kościelnych. We Włoszech wprowadzenie asygnaty podatkowej towarzyszyło zniesieniu beneficjów i zakończeniu *supplementi di congrua*. Na Węgrzech zaś recepcja asygnaty miała miejsce w czasowym i funkcjonalnym związku z restytucją dóbr kościelnych, lecz nie w ramach tego procesu. Warto odnotować, że okres przejściowy służący upowszechnieniu się nowego rozwiązania trwał zwykle dłużej niż zakładano. W Hiszpanii zmiany zostały podzielone na trzy etapy. Pierwszy i drugi miały trwać po trzy lata, a trzeci rozpocznie się po dojściu do stanu samofinansowania się przez Kościół. W rzeczywistości pierwszy etap trwał 9 lat, dopłaty w ramach drugiego etapu zakończono dopiero w 2007 roku, a stanu samofinansowania Kościół nie osiągnął do dzisiaj. We Włoszech okres przejściowy miał trwać 3 lata i nie wymagał przedłużania ze względu na sposób tworzenia budżetu asygnaty. Na Węgrzech zaś pomimo planów zakończenia okresu przejściowego po 4 latach, był on przedłużany stale aż do faktycznej zmiany modelu w 2014 roku.

W Hiszpanii budżet asygnaty nie jest znany z góry. Podatnicy decydują o przeznaczeniu 0,7% należnego od nich podatku dochodowego od osób fizycznych, wybierając między przydzieleniem środków Kościołowi katolickiemu (jedynemu podmiotowi uprawnionemu do partycypacji w dobrodziejstwie asygnaty), przekazaniem na cele społecznie użyteczne, równym podziałem między obie możliwości lub pozostawieniem całej kwoty do dyspozycji państwa. Szeroki wachlarz możliwości sprawia, że Kościół nie może być pewny minimalnych wpływów, a państwo nie może precyzyjnie wskazać jaka część wpływów z podatku nie będzie do jego dyspozycji. We Włoszech oraz na Węgrzech od 2014 roku budżet asygnaty jest pewny i wynosi odpowiednio 0,8% i 1% podatku dochodowego od osób fizycznych. Różny jest jednak sposób podziału środków. We Włoszech każdy podatnik wskazując adresata asygnaty, niejako głosuje nad proporcją podziału między uprawnione podmioty (państwo i dwanaście wspólnot religijnych). Każda deklaracja ma równą wagę, a więc podatnik nie decyduje o przeznaczeniu 0,8% należnego od niego podatku. Podział całości środków dokonuje się proporcjonalnie do wyników „głosowania” w deklaracjach podatkowych, a więc za osoby, które nie dokonały żadnego wyboru decydują ci, którzy wzięli aktywny udział w plebiscycie. Dwie wspólnoty religijne odmówiły udziału w podziale kwot odpowiadających tak zwanym wyborom niewyrażonym, a zatem otrzymują tylko środki odpowiadające liczbie podatników, którzy wyraźnie zadeklarowali wsparcie finansowe dla tych podmiotów. Na Węgrzech zaś, podatnik decyduje o przekazaniu 1% należnego od niego podatku dochodowego od osób fizycznych dowolnej wspólnotie religijnej o uregulowanych stosunkach z państwem. Różnica między 1%

wpływów do budżetu państwa z owego podatku, a kwotami wyraźnie przekazanymi w deklaracjach podatkowych ulega podziałowi proporcjonalnie do liczby, a nie wartości, deklaracji podatkowych, w których dokonano wyboru adresata kwot asygnaty podatkowej. Do uzyskania tej swoistej dopłaty uprawnione są jednak wyłącznie kościoły plasujące się na dwóch najwyższych stopniach hierarchicznie zbudowanego systemu statusu związków wyznaniowych na Węgrzech. Kościół katolicki w 2019 roku w Hiszpanii otrzymał za pośrednictwem asygnaty 286 000 000 euro, we Włoszech ta sama wspólnota otrzymała w 2022 roku ponad 1 111 579 911 euro spośród 1 434 336 721 euro rozdysponowanych między wszystkie uprawnione związki konfesyjne, na Węgrzech zaś Kościół katolicki otrzymał w 2019 roku około 3,9 mld forintów.

W Hiszpanii i na Węgrzech obdarowane za pośrednictwem asygnaty podatkowej wspólnoty religijne mogą wydatkować otrzymane środki na dowolne cele z tym, że na Węgrzech wydatkowanie środków nie podlega kontroli, a w Hiszpanii mogą być kontrolowane roczne sprawozdania Konferencji Episkopatu, w których określa się między innymi przeznaczenie środków pochodzących z asygnaty podatkowej, a także przychody Kościoła ze wszystkich źródeł oraz poczynione wydatki. We Włoszech środki z asygnaty podatkowej mogą być przeznaczone na cele określone w zindywidualizowanych porozumieniach związku konfesyjnego z państwem. W związku z otrzymywaniem środków publicznych na uprawnione wspólnoty religijne został nałożony obowiązek sprawozdawczy obejmujący coroczne przedstawianie Ministrowi Spraw Wewnętrznych sprawozdań z wykorzystania otrzymanych kwot oraz zapewnienie ogólnego dostępu do informacji w nich zawartych.

Hiszpańska konstrukcja asygnaty podatkowej daje podatnikowi najszerszą możliwość wyrażenia zdania zgodnego z własnym sumieniem lub przekonaniem religijnym, także w aspekcie negatywnym. W Hiszpanii i we Włoszech przewidziano możliwość pozostawienia środków do dyspozycji państwa, przy czym w tym drugim państwie formalnie powinno wydatkować tę część środków tylko na ustawowo określone cele. Jednak to węgierskie rozwiązanie cechuje się (dzięki orzeczeniu AB) najszerszym kręgiem uprawnionych do otrzymania wsparcia wspólnot religijnych. W Hiszpanii i na Węgrzech podatnik może zadysponować zindywidualizowaną kwotą podatku, co sprawia wrażenie przekazywania własnych pieniędzy zgodnie z własnymi przekonaniem. Ponadto rozwiązanie włoskie próbuje także odpowiedzieć na zarzut wyłączenia z możliwości przekazania wsparcia przy wykorzystaniu asygnaty podatkowej osób niezobowiązanych do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych. Odnotować także należy nowatorskie wykorzystanie asygnaty podatkowej

do awansu w wielostopniowym systemie statusu prawnego związków wyznaniowych na Węgrzech.

ROZDZIAŁ IV. KSZTAŁTOWANIE SIĘ POLSKIEGO SYSTEMU FINANSOWANIA KOŚCIOŁÓW I INNYCH ZWIĄZKÓW WYZNANIOWYCH ZE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH

1. Wprowadzenie

Przez wieki Kościół katolicki czerpał środki do utrzymania i misji przede wszystkim z własnych majątków, które zostały mu w jakiejś formie przekazane. Wraz z postępującym procesem sekularyzacji, przychody z dóbr kościelnych zastępowane były systemem świadczeń zamiennych. Po II Wojnie Światowej okoliczności polityczne wymusiły zmianę systemu finansowania dzieł prowadzonych przez Kościół i utrzymania duchownych¹. Jak wskazuje Jan Drob w tym okresie „podstawą i jedynym źródłem” przychodów stała się ofiarność wiernych². Upaństwowieniu kościelnych nieruchomości ziemskich towarzyszyło utworzenie Funduszu Kościelnego, który jednak wykorzystywany był przez komunistów do prowadzenia polityki wyznaniowej zmierzającej do zmiany struktury religijnej w społeczeństwie. Dopiero w III Rzeczypospolitej zmieniono cele, na jakie świadczy Fundusz, a jego środki wydatkuje się zgodnie z ustawą.

W okresie władzy totalitarnej finanse kościelne „funkcjonowały w podziemiu, czego w wolnym kraju nie da się obronić żadnym argumentem i stąd pilna potrzeba ich uporządkowania”³. W dokumentach II Polskiego Synodu Plenarnego wskazuje się, że „[i]nstytucje diecezjalne i parafie winny informować wiernych o swoich dochodach oraz o sposobach ich spożytkowania. Jest to jednym ze sposobów kształtowania Kościoła wiarygodnego w sferze ekonomicznej i budzenia współodpowiedzialności za jego dzieła”⁴. Tadeusz Pieronek dodaje, że wierni utrzymujący Kościół mają prawo do tego rodzaju informacji, a poza Kościołem nie ma „żadnej innej instytucji na świecie, która miałaby równie ważne powody do tego, by nie stwarzać powodów do podejrzeń o nieuczciwość”⁵.

¹ J. Drob, *Specyfika finansowania instytucji kościelnych w Polsce* [w:] *Zagadnienia...*, s. 47–48.

² *Ibidem*, s. 48–49.

³ T. Pieronek, *Świadomość Kościoła w Polsce w sprawie własnych finansów* [w:] *Systemy...*, s. 150.

⁴ *Kościół wobec życia społeczno-gospodarczego* [w:] *II Polski Synod Plenarny (1991–1999)*, Poznań 2001, s. 79 (pkt 56).

⁵ T. Pieronek, *op. cit.*, s. 152.

Kościół dostrzega, że w nowych ramach ustrojowych „jest podmiotem gospodarczym jako pracodawca, właściciel i inwestor”⁶. W latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku nieliczne podmioty kościelne zakładały różnego rodzaju przedsiębiorstwa (co należy już raczej do przeszłości), a w obecnych czasach korzyści czerpią na przykład z najmu nieruchomości⁷. Wraz ze wzrostem zaangażowania Kościoła w działalność społecznie użyteczną, pojawiają się nowe wyzwania finansowe, które ogniskują się wokół utrzymania zabytkowych obiektów sakralnych, pokrycia kosztów działalności o charakterze charytatywno-opiekuńczym⁸, czy nowych form ewangelizacji (choćby przez środki masowego przekazu). Coraz istotniejszą kwestią staje się także podstawowe utrzymanie budynków kościelnych i towarzyszących, związane z rosnącymi kosztami źródeł energii. Wobec powyższego należy zgodzić się, że „[p]olski system finansowania dzieł Kościoła oraz wynagradzania duchownych i pracowników kościelnych, oparty na dobrowolnych ofiarach i składkach, ma wiele stron pozytywnych, dlatego też należy go utrzymać, ale ze względu na rosnące potrzeby, związane z utrzymaniem i rozwojem dzieł Kościoła, należy szukać dodatkowych źródeł finansowania działalności kościelnej”⁹, zmieniając i dostosowując system „do nowych czasów”¹⁰. Owe poszukiwania rozpocząć wypada od przedstawienia historycznych zmian stanu posiadania wspólnot religijnych na ziemiach polskich, które towarzyszyły przemianom systemu finansowania tychże wspólnot. Następnie analizie poddany winien zostać aktualny system finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych wraz z jego umiejscowieniem na tle europejskich doświadczeń współżycia kościoła i państwa, także w wymiarze finansowym.

2. Zarys wpływu zmian prawnych na zmiany stanu posiadania wspólnot religijnych na ziemiach polskich

2.1. System beneficjalny

Pierwotnym systemem, którego zadaniem było zapewnienie bazy majątkowej dla funkcjonowania Kościoła katolickiego (w tym utrzymania osób duchownych) był system

⁶ *Kościół wobec życia...*, s. 79 (pkt 54).

⁷ J. Drob, op. cit., s. 50.

⁸ *Ibidem*, s. 51–52.

⁹ *Kościół wobec życia...*, s. 79 (pkt 57).

¹⁰ J. Drob, op. cit., s. 53.

beneficjalny. Jego fundamentem były wyodrębnione prawnie masy majątkowe, przede wszystkim nieruchomości ziemskie, lecz w skład takiej masy majątkowej mogło także wchodzić na przykład prawo do pobierania określonych ofiar¹¹. Beneficja powstawały najczęściej, choć nie wyłącznie, w skutek dokonania czynności *mortis causa*. W związku z tym, że spadkobranie było głównym sposobem nabycia własności majątku przez osoby prawne Kościoła katolickiego, beneficja zaczęto nazywać „dobrami martwej ręki”. Przyczyną używania takiego sformułowania były także regulacje prawa kanonicznego, a szczególnie kan. 1530 C.I.C. 1917, który przewidywał daleko idące ograniczenia w możliwości alienacji majątku kościelnego¹². Prawo kanoniczne uznawało wieczyste trwanie kościelnych osób prawnych i moralnych, a z drugiej strony, kościół chciał uszanować wyrażoną w testamencie wolę spadkodawcy, który zapisywał swe dobra nie dla wzbogacenia osoby duchownej, lecz na używanie przez kościół dla wypełnienia jego misji. Taka optyka przesądziła o tym, że majątek, który stawał się beneficjum kościelnym jednocześnie postrzegany był jako „martwy” dla obrotu gospodarczego i prawnego, bowiem z perspektywy państwa nie przynosił korzyści ekonomicznych. Dlatego już w IX wieku ukuto pojęcie dóbr martwej ręki, co potwierdzają Kapitularze królów frankońskich z 829 i 865 roku¹³.

Osoby pełniące urzędy związane z prawem do beneficjum, nie stawały się jego właścicielami ani nie mogły swobodnie nim rozporządzać, a jedynie czerpały pożytki w czasie sprawowania urzędu¹⁴. Uwidacznia to podstawową funkcję beneficjów, którą było zapewnienie bazy majątkowej dla funkcjonowania kościoła. W związku z powyższym ukształtował się podział na beneficja osobiste (biskupie, dziekańskie, kanoniczne, proboszczowskie i inne) oraz te służące zabezpieczeniu potrzeb materialnych instytucji kościelnych (parafii, klasztorów, seminariów, szkół, szpitali, uniwersytetów etc.). Ze względu na swoje rozmiary oraz zakaz osobistego uprawiania ziemi w prawie kościelnym, nieruchomości ziemskie były wydzierżawiane, a uzyskane z tego tytułu świadczenia pieniężne poddawane były redystrybucji dla uzupełnienia finansowania podmiotów, które ze względów historycznych lub geograficznych dysponowały mniejszymi beneficjami. Wykształcona praktyka spieniężania

¹¹ T. Stanisławski, *Finansowanie instytucji wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce*, Lublin 2011, s. 22; J.P. Schoupe, op. cit., s. 123–124.

¹² F. Bączkiewicz, *Prawo Kanoniczne. Podręcznik dla duchowieństwa*, t. II, Opole 1958, s. 578–579; J.P. Schoupe, op. cit., s. 124–125.

¹³ J. Dudziak, T. Rozkrut, *Dobra martwej ręki* [w:] *Leksykon...*, s. 563.

¹⁴ T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 23.

pożytków czerpanych z beneficjów traktowana jest jako pierwszy symptom przechodzenia do pieniężnego systemu utrzymania duchowieństwa¹⁵.

Te same przyczyny, które doprowadziły do ukształtowania pojęcia dóbr martwej ręki, stały się podstawą uchwalania tak zwanych ustaw amortyzacyjnych. Ustawy te ograniczały bądź zakazywały nabywania nieruchomości przez instytucje kościelne. Początki takiej praktyki można odnaleźć we wspomnianych wyżej Kapitularzach z IX wieku. W Europie zachodniej pierwsze ustawy amortyzacyjne powstawały w XIII wieku, a idea uchwalania tego rodzaju przepisów przetrwała do połowy XIX wieku¹⁶. W wieku XVIII można było zaobserwować w Europie upowszechnienie się praktyki przejmowania majątków kościelnych przez władze państwowe. Zjawisko to nazywane jest sekularyzacją, czyli zeświecczeniem dóbr kościelnych. Wprowadzaniu ustaw amortyzacyjnych towarzyszyło tworzenie systemu świadczeń zamiennych, które pochodziły z budżetu państwa. Przykładowo w Austrii, w wyniku tak zwanej kasaty józefińskiej utworzono Fundusze Religijne dla każdej z prowincji. Miały one wypłacać uposażenie osobom duchownym funkcjonującym w zreformowanym i upaństwowionym kościele. Pomimo rozpowszechniania się zjawiska sekularyzacji, system beneficjalny pozostał podstawowym źródłem tworzenia majątku kościelnego do końca I Rzeczypospolitej, a w niektórych państwach przetrwał nawet do XX wieku.

W kan. 1272 C.I.C. o systemie beneficjalnym wspomina się już tylko w kontekście stopniowej likwidacji beneficjów tam, gdzie one jeszcze funkcjonują¹⁷. Z przepisu tego odczytuje się zakaz tworzenia nowych beneficjów¹⁸, a w krajach, w których beneficja jeszcze istnieją zadaniem Konferencji Episkopatu jest odpowiednimi normami, uzgodnionymi ze Stolicą Apostolską i przez nią zatwierdzonymi, tak określić sposób zarządzania tymi beneficjami, żeby dochody, a nawet, jeśli to możliwe, samo uposażenie beneficjów powoli były przenoszone na instytucję gromadzącą dobra i ofiary przeznaczone na utrzymanie duchownych. Tym samym C.I.C. zastąpił opisany w kan. 1409–1488 C.I.C. 1917 system beneficjalny, pieniężnym systemem utrzymania duchowieństwa, który winien być oparty na funkcjonowaniu w każdej diecezji specjalnej instytucji kościelnej, „chyba że inaczej temu zaradzono” (kan. 1274 § 1 C.I.C.).

¹⁵ Ibidem, s. 23.

¹⁶ Por. J. Dudziak, T. Rozkrut, *Amortyzacyjne ustawy* [w:] *Leksykon...*, s. 117–122.

¹⁷ Soborowych podstaw dla kierunku reform należy poszukiwać w *Presbyterorum ordinis*, pkt 20. Por. W. Wójcik, op. cit., s. 64–65.

¹⁸ M. López Alarcón, op. cit., s. 945.

2.2. Sekularyzacja mienia kościelnego

Uznaje się, że na ziemiach polskich sekularyzację zapoczątkował Sejm Czteroletni (1788–1792), choć należy pamiętać, iż dobra pojezuickie zostały przejęte przez państwo blisko dwadzieścia lat wcześniej (1773). W 1818 roku Sejm Królestwa Polskiego zsekularyzował majątki kilkunastu zakonów, a proces nacjonalizacji kontynuowały państwa zaborcze¹⁹. Jerzy Wisłocki podaje, że na terenie zaboru austriackiego upaństwowiono około 100 000 ha gruntów kościelnych o wartości 47 000 000 marek w złocie²⁰, w zaborze pruskim Kościół katolicki utracił blisko 785 000 ha gruntów²¹, a na ziemiach zaboru rosyjskiego 1 700 000 ha gruntów rolnych i leśnych²². Dokładne obliczenie obszaru i wartości upaństwowionych nieruchomości nie jest możliwe. Z powyższych szacunków wynika, że Kościół katolicki utracił 2 585 000 ha z około 3 000 000 ha, które posiadał przed 1772 rokiem²³. Według Sławomira Gołębiowskiego sekularyzacja dokonana przez zaborców objęła 800 000 ha gruntów, ponad 5 000 budynków, a także nie mniej niż 100 000 000 rubli kapitału²⁴. Natomiast Adolf Szelażek wycenia utraczone mienie samego Kościoła katolickiego na 654 796 019 rubli w złocie, czyli 1 414 359 401 złotych²⁵.

Różnie kształtują się szacunki stanu posiadania nieruchomości ziemskich Kościoła katolickiego przed II Wojną Światową. W zależności od badanego źródła przyjąć można, że jego własnością w II Rzeczypospolitej pozostawało 223 838,9 – 382 833 ha gruntów, zaś do dalszych 404 473 ha nieruchomości zsekularyzowanych przez państwa zaborcze, Kościół rościł

¹⁹ S. Dubiel, op. cit., s. 189.

²⁰ J. Wisłocki, *Uposażenie kościoła i duchowieństwa katolickiego w Polsce 1918–1939*, Poznań 1981, s. 70 wraz z przypisami.

²¹ Ibidem, s. 71–73.

²² Ibidem, s. 73–74.

²³ Ibidem, s. 75.

²⁴ Informacja zawarta pierwotnie w obronionej w 1969 r. rozprawie doktorskiej S. Gołębiowskiego pt. *Problem reformy rolnej dóbr kościelnych w Polsce (1918–1939)*, a podana za: D. Walencik, *Nieruchomości Kościoła katolickiego w Polsce w latach 1918–2012. Regulacje prawne – nacjonalizacja – rewindykacja*, Katowice 2013, s. 14.

²⁵ A. Szelażek, *Podstawy dotacji duchowieństwa katolickiego w Polsce w okresie przedkonkordatowym*, Toruń 1947, s. 77.

sobie prawo²⁶. W literaturze przedmiotu ugruntował się pogląd, zgodnie z którym do Kościoła katolickiego w 1939 roku należało najprawdopodobniej 400 000 ha nieruchomości ziemskich²⁷.

2.3. Okres II Rzeczypospolitej

Podstawowym aktem regulującym sytuację prawną wspólnot religijnych w II Rzeczypospolitej – ze względu na rangę i okres obowiązywania – była Konstytucja z 1921 roku²⁸, która odnosiła się do wolności religijnej w wymiarze indywidualnym i wspólnotowym w art. 110–116²⁹. Akt ten odróżniał kościoły i inne związki konfesyjne „prawnie uznane” od pozostałych. Wszystkim związkom wyznaniowym uznanym prawnie zagwarantowano wolność kultu, autonomię, uznanie osobowości cywilnoprawnej czy prawo posiadania i nabywania majątku ruchomego i nieruchomości, zarządzania nim i rozporządzania, posiadania i używania swoich funduszy i fundacji oraz zakładów dla celów wyznaniowych, naukowych i dobroczynnych (art. 113). Kolejny artykuł między innymi uznawał, że wyznanie rzymsko-katolickie „zajmuje w Państwie naczelne stanowisko wśród równouprawnionych wyznań”, a stosunek państwa do Kościoła katolickiego będzie określony w konkordacie. Konkordat został podpisany w 1925 roku³⁰ i zawierał między innymi przepisy dotyczące sytuacji majątkowej Kościoła katolickiego. W art. XXIV ust. 1 Rzeczpospolita uznała prawo osób prawnych kościelnych i zakonnych do wszystkich majątków ruchomych i nieruchomych, kapitałów, dochodów oraz innych praw, które te osoby prawne posiadają na obszarze państwa polskiego na dzień 10 lutego 1925 roku. W kolejnym ustępie tegoż artykułu Polska zgodziła się, „aby wspomniane powyżej prawa własności, w razie, gdyby nie były jeszcze wpisane do ksiąg hipotecznych na imię posiadających je osób prawnych (Biskupstw, Kapituł, Kongregacyj, Zakonów, seminarjów, beneficjów proboszczowskich, innych beneficjów etc.), zostały do nich wpisane, a to na

²⁶ D. Walencik, *Rewindykacja nieruchomości Kościoła katolickiego w postępowaniu przed komisją majątkową*, Lublin 2008, s. 30 wraz z przypisem nr 5.

²⁷ D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 59–67; J. Wisłocki, *Uposażenia...*, s. 94. Odmiennie M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie przez państwo „dóbr martwej ręki” (W pięćdziesiątą rocznicę)*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 12, s. 52 wraz ze źródłami opisanymi w przypisie nr 2.

²⁸ Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 44, poz. 267 z późn. zm.

²⁹ Por. H. Misztal, *Historia relacji państwo-Kościół w Polsce* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisław, op. cit., s. 27–29; J. Krukowski, *Polskie...*, s. 38–39.

³⁰ Konkordat pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Rzymie dnia 10 lutego 1925 r., Dz. U. Nr 72, poz. 501 (dalej: Konkordat 1925).

podstawie deklaracji właściwego Ordynariusza, poświadczonej przez właściwą władzę cywilną”³¹.

W pierwszych latach funkcjonowania II Rzeczypospolitej Kościół katolicki otrzymywał uposażenia na zasadach obowiązujących w państwach zaborczych, proporcjonalnie do zsekularyzowanych ziem³². Praktyka ta uległa zmianie w 1925 roku, po zawarciu Konkordatu pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską. Umawiające się strony postanowiły, że zsekularyzowane przez państwa zaborcze nieruchomości kościelne nie powrócą do Kościoła katolickiego, a w zamian Rzeczpospolita zobowiązuje się do łożenia na kościół proporcjonalnie do terenów położonych na obszarze państwa polskiego. Uposażenia roczne miały być nie niższe jako wartość rzeczywista od uposażeń, które wypłacały kościołowi rządy dawnych państw rozbiornych³³. Konkordat 1925 przewidywał także możliwość przekazania kościołowi ziemi przy jednoczesnym zmniejszeniu wypłacanego przez państwo uposażenia o 50 złotych za każdy przekazany hektar³⁴. Postanowienie to uznaje się za próbę oszacowania dochodowości przejętych kościelnych nieruchomości ziemskich. W rzeczywistości uposażenia były wyraźnie niższe od realnej dochodowości zsekularyzowanych gruntów³⁵. Załącznik A do Konkordatu przewidywał dwa tryby przekazywania uposażeń wypłacanych ze środków publicznych³⁶.

³¹ Por. L. Świto, *Alienacja majątku kościelnego w diecezjach rzymskokatolickich w Polsce*, Olsztyn 2010, s. 20–21.

³² T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 25.

³³ Art. XXIV ust. 3 Konkordatu 1925.

³⁴ Art. XXIV ust. 3 Konkordatu 1925.

³⁵ T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 25–26.

³⁶ Załącznik A do Konkordatu z 1925 r.: „Uposażenia przyznane Kościołowi Katolickiemu przez Państwo Polskie zgodnie z artykułem XXIV niniejszego Konkordatu obliczane będą w następujący sposób:

I) Uposażenie Duchowieństwa:

Uposażenie miesięczne według bieżącej mnożnej dla urzędników państwowych.

1. Kardynałowie: 2,500 punktów oraz 800 zł na utrzymanie kapelanów, powozów i t. d.

2. Arcybiskupi: 2 000 punktów oraz 600 zł na utrzymanie kapelanów, powozów i t. d.

3. Biskupi diecezjalni: 1 700 punktów oraz 600 zł na utrzymanie kapelanów, powozów i t. d.

4. Biskupi pomocniczy: 1 250 punktów.

5. Członkowie Kapituł: 600 punktów.

6. Proboszczowie: 270 punktów.

7. Rektorowie kościołów filialnych, wikariusze i urzędnicy konsystorscy: 200 punktów.

8. Zakonnicy kongregacji, pobierający uposażenie od Państwa: 125 punktów.

9. Profesorowie seminarjów: 600 punktów.

10. Uczniowie seminarjów: 125 punktów.

11. Audytor Trybunału Świętej Roty: (uposażenie profesorów zwyczajnych na uniwersytetach).

12. Sekretarz Audytora: 600 punktów.

13. Nauczyciel Instytutów Teologicznych, mający prawa profesorów gimnazjalnych: (uposażenie nauczycieli szkół średnich).

II) Uposażenie emerytalne roczne: 383 413 zł.

1. Pensje emerytalne duchowieństwa: 254 117 zł

2. Pensje emerytalne wdów i sierot po duchownych greckokatolickich: 129 296 zł.

III) Uposażenie roczne chórów katedralnych i niższych urzędników kościelnych: 63 298 zł.

Pierwszy sposób rozdziału środków dotyczył uposażeń duchowieństwa. Wysokość wynagrodzenia wyliczano jako iloczyn liczby punktów przypisanych każdemu stanowisku oraz wartości pieniężnej przypisanej 1 punktowi. Początkowo wartość punktu została ustalona na 0,43 zł, lecz później ulegała ona wahaniom³⁷. Drugi tryb dotyczył przekazywania diecezjom zryczałtowanej kwoty na cele oznaczone w załączniku, którą mieli rozdysponować ordynariusze³⁸. Wyżej opisane gwarancje obowiązywały także w stosunkach państwa z innymi wyznaniem. Jak wskazuje Lucjan Świto, wysokość ekwiwalentu wypłacanego Kościołowi katolickiego wynosiła 17–20 000 000 złotych, a praktyka ta trwała do połowy 1938 roku³⁹. Niekatolickie denominacje otrzymywały dotacje na takich samych zasadach jak Kościół katolicki i były z reguły beneficjentami nie więcej niż 10% całkowitej sumy przewidzianej w ustawie budżetowej na dany rok na cele wszystkich wyznań religijnych⁴⁰. W ustawie skarbowej z 1939 roku⁴¹ przewidziano środki przeznaczone na dotacje dla wspólnot religijnych w wysokości 23 951 970 zł. Podział tej kwoty wyglądał następująco: wyznanie katolickie – 20 355 380 zł, wyznanie prawosławne – 2 574 880 zł, wyznanie ewangelickie – 404 000 zł, wyznanie mojżeszowe – 185 760 zł, wyznanie muzułmańskie – 56 950 zł. Na różne wydatki wyznaniowe przewidziano kwotę 150 000 zł, a na wydatki specjalne 225 000 zł.

Stolica Apostolska zgodziła się także, aby państwo wykupiło od beneficjów te ilości ziemi rolnej, które swoim obszarem przewyższały minimum obszarowe określone konkordatowo dla utrzymania duchownych lub instytucji kościelnych. Konkordat 1925

IV) Koszta roczne administracji kościelnej: 750 940 zł.

1. Wizytacje pasterskie Biskupów: 340 000 zł.

2. Konsystorze biskupie: 66 000 zł.

3. Prowadzenie ksiąg parafjalnych: 197 940 zł.

4. Wydatki na pocztę: 147 000 zł.

V) Zapomoga roczna dla zakładów kościelnych: 20 900 zł.

VI) Roczny fundusz budowlany: 1 016 000 zł.

VII) Inne wydatki roczne: 45 500 zł.

Uposażenia powyższe będą przyznawane przez Ministra Skarbu każdej diecezji oddzielnie, w sumach ryczałtowych, ustalonych według poszczególnych budżetów, które przedstawiać będą właściwi Ordynariusze. Przy rozdziale pomiędzy diecezje całości uposażenia, przyznawanego przez Państwo proboszczom brany będzie w rachubę dochód z ziem posiadanych przez beneficja proboszczowskie.

W razie potrzeby i o ile położenie finansowe Państwa na to pozwoli, uposażenia powyższe zostaną powiększone dostatecznie, aby zapewnić stosowny byt materialny proboszczom oraz innym członkom duchowieństwa, a to na zasadzie specjalnej umowy dotyczącej tak zwanych «iura stolae».

Rozdział uposażeń, wyliczonych powyżej, powierzony będzie w każdej diecezji Ordynariuszowi, który po wejściu w moc niniejszego Konkordatu złoży przysięgę wierności, przewidzianą w art. XII³⁷.

³⁷ J. Wisłocki, *Uposażenia...*, s. 25–27, 219–220.

³⁸ Por. *ibidem*, s. 219–237; T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 26–28.

³⁹ Por. L. Świto, *op. cit.*, s. 21–22.

⁴⁰ T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 28–29.

⁴¹ Załącznik nr 1 Budżet na rok 1939/40, cz. 13 ustawy skarbowej z dnia 29 marca 1939 r. na okres od 1 kwietnia 1939 r. do 31 marca 1940 r., Dz. U. Nr 27, poz. 177 z późn. zm.

gwarantował także kościelnym osobom prawnym możliwość wyboru parcel ziemi, które pozostaną ich własnością. Cena wykupu pozostałej części ziemi miała być równa tej, którą otrzymywały osoby prywatne, a po jej wypłaceniu pozostawała do swobodnego rozporządzenia przez kościół⁴². Ze względu na wieloletni spór interpretacyjny wynikły z tłumaczenia tekstu Konkordatu 1925 z języka francuskiego na język polski, powyższe regulacje pozostawały martwe aż do końca obowiązywania Konkordatu 1925⁴³.

2.4. Wpływ zmiany granic na stan posiadania wspólnot religijnych

W wyniku zakończenia II wojny światowej granice ziem należących do państwa polskiego uległy przerysowaniu. Polskie kościelne osoby prawne utraciły nieruchomości położone na terenach, które powiększyły Związek Socjalistycznych Republik Radzieckich (ZSRR). Natomiast położone na Ziemiach Zachodnich i Północnych (tzw. Ziemiach Odzyskanych) nieruchomości kościelne należące do niemieckich związków konfesyjnych miały *ipso iure* przejść na własność odpowiednich polskich osób prawnych⁴⁴. W praktyce przepis funkcjonował jedynie w pierwszych latach od jego wejścia w życie. Wraz ze zmianą polityki wyznaniowej uznano, że w Polsce kościoły i inne związki konfesyjne nie posiadają przymiotu osobowości publicznoprawnej, co uniemożliwia przejście na nie majątku ponemieckiego⁴⁵. Najpierw Urząd do Spraw Wyznań (UdSW) pismem z 3 czerwca 1957 roku wyraził stanowisko nieprzychylnie kościołom i innym związkom wyznaniowym, a następnie poparł je Sąd Najwyższy (SN) w Uchwale 7 sędziów z 19 grudnia 1959 roku, której celem było ujednoczenie dotychczasowej linii orzeczniczej⁴⁶. Sąd Najwyższy w tejże uchwale zawarł zasadę prawną,

⁴² Art. XXIV ust. 5–8 Konkordatu 1925.

⁴³ D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 35–36; M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie...*, s. 52; W. Góralski, *Konkordat polski z 1925 r. [w:] Konkordaty Polskie. Historia i teraźniejszość*, red. J. Krukowski, Lublin 2019, s. 114–115. O wygaśnięciu mocy obowiązującej Konkordatu 1925 – por. szerz.: uzasadnienie Uchwały Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 12 września 2018 r., sygn. III CZP 14/18, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna” 2019, nr 3, poz. 24; P. Borecki, *Prawotwórcza i porządkująca rola Sądu Najwyższego w sprawach wyznaniowych – uwagi w sprawie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 12.09.2018 r.*, III CZP 14/18, „Przegląd Sądowy” 2020, nr 1, s. 28–32; D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 42–43; T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 34–36; H. Misztal, *Historia...*, s. 30–31.

⁴⁴ Art. 2 ust. 4 dekretu z dnia 8 marca 1946 r. o majątkach opuszczonych i ponemieckich, Dz. U. Nr 13, poz. 87 z późn. zm. Por. także art. 7 ust. 1 pkt 4 dekretu z dnia 6 września 1946 r. o ustroju rolnym i osadnictwie na obszarze Ziemi Odzyskanych i byłego Wolnego Miasta Gdańska, Dz. U. Nr 49, poz. 279 z późn. zm.

⁴⁵ Szerzej o okolicznościach sporu por. T. Stanisławski, *Status prawny nieruchomości kościelnych na ziemiach odzyskanych*, „Studia prawnicze KUL” 2013, nr 2, s. 72–75.

⁴⁶ Por. rozbieżne stanowiska Sądu Najwyższego: orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1948 r., sygn. C III 2432/47, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego” 1948, nr 2, poz. 56; orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 11 września 1958 r., sygn. II CR 576/58, niepublikowane; orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 1958 r.,

zgodnie z którą „[j]ednostki organizacyjne związków wyznaniowych, działających na obszarze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, nie mogą być uważane w stosunku do niemieckich i gdańskich osób prawnych prawa publicznego za odpowiednie osoby prawne w rozumieniu art. 2 ust. 4 Dekretu z dnia 8 marca 1946 r. o majątkach opuszczonych i poniemieckich”⁴⁷. To, które kościelne osoby prawne są odpowiednie można było ustalić na przykład poprzez porównanie funkcji jaką podmioty spełniają w społeczeństwie. Sąd Najwyższy badał jednak identyczność charakteru prawnego podmiotów. W związku z tym podstawą orzeczenia była konstatacja, że prawo niemieckie w akcie rangi konstytucyjnej przyznaje wspólnotom religijnym przymiot osobowości publicznoprawnej, podczas gdy związki konfesyjne nie posiadają tego przymiotu w prawie polskim.

W 1961 roku uchwalono regulację, zgodnie z którą „[n]ieruchomości, które przed dniem 9 maja 1945 r. stanowiły własność niemieckich lub gdańskich osób prawnych prawa publicznego, a na podstawie dotychczasowych przepisów prawnych nie przeszły na własność polskich osób prawnych, stanowią własność Państwa”⁴⁸. Na jej podstawie, na Ziemiach Zachodnich i Północnych przeprowadzano eksmisję kościelnych osób prawnych z nieruchomości, którymi władały lub nakładano czynsz na użytkowników. Po wydarzeniach Grudnia 1970 roku (protestach robotników stłumionych przez milicję i wojsko) władze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (PRL) chciały stworzyć wrażenie normalizacji relacji państwo-kościół. Pierwszy sygnał ku temu dał w swym *exposé* premier nowego rządu Piotr Jaroszewicz już dzień po zakończeniu demonstracji – 23 grudnia 1970 roku⁴⁹. Osiągnięcie celu wymagało spełnienia oczekiwań Kościoła katolickiego, które ogniskowały się wokół takich kwestii jak: uregulowanie własności kościelnej na Ziemiach Odzyskanych, likwidacja lub ograniczenie działania UdSW, realizacja pozwoleń na budownictwo sakralne, zniesienie służby wojskowej alumnów, reaktywacja Komisji Wspólnej przedstawicieli rządu i Episkopatu Polski, uregulowanie osobowości prawnej Kościoła, rezygnacja z działań ateizacyjnych i laicyzacji społeczeństwa⁵⁰. Pierwsze z wymienionych zagadnień znalazło rozwiązanie w ustawie o przejściu na osoby prawne Kościoła rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków

sygn. IV CR 95/59, niepublikowane; orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 1959 r., sygn. II CR 162/59, LEX nr 1672190.

⁴⁷ Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 grudnia 1959 r., sygn. I CO 42/59, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego” 1960, nr 2, poz. 33.

⁴⁸ Art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 14 lipca 1961 r. o gospodarce terenami w miastach i osiedlach, Dz. U. Nr 32, poz. 159 z późn. zm.

⁴⁹ R. Łatka, *Prymas Stefan Wyszyński wobec pozornej normalizacji relacji państwo–Kościół pierwszych lat rządów Edwarda Gierka (1971–1974)*, „Politeja” 2019, nr 16, s. 351.

⁵⁰ Ibidem, s. 354.

wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych⁵¹, która w art. 1 ust. 1 przenosiła nieodpłatnie na rzecz wspólnot konfesyjnych, własność nieruchomości państwowych lub ich części położonych na obszarze Ziemi Zachodnich i Północnych, które 1 stycznia 1971 roku znajdowały się w wyłącznym faktycznym władaniu osób prawnych Kościoła rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków wyznaniowych. Przejście własności następowało z mocy prawa w dniu wejścia ustawy w życie (29 czerwca 1971 r.) i było wolne od podatków i opłat (art. 1 ust. 2). Stwierdzenie przejścia własności nieruchomości następowało w drodze deklaratoryjnej decyzji Rady Narodowej miasta Wrocławia, zaś wpis prawa własności do księgi wieczystej następował bez pobierania opłat (art. 1 ust. 3). Dyrektor UdSW wydał, zgodnie z upoważnieniem ustawowym, szczegółowe przepisy zapewniające wykonanie ust. 1 i 3⁵². W skutek realizacji ustawy własnością kościelnych osób prawnych zostało około 4 800 kościołów i kaplic, około 1 500 innych budynków oraz około 900 ha gruntów rolnych. Ponad 90% powyższych nieruchomości przypadło Kościołowi katolickiemu⁵³. Natomiast z udostępnionych przez Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji (MAC) danych opartych o informacje przesłane przez wojewodów wynika, że sumaryczna powierzchnia nieruchomości, które przeszły na osoby prawne Kościoła katolickiego na mocy przedmiotowej ustawy to 4 317,6646 ha⁵⁴. Kolejny artykuł ustawy zawierał upoważnienie fakultatywne dla Rady Ministrów, która w terminie do 31 grudnia 1973 roku mogła nieodpłatnie przekazać na własność osobom prawnym Kościoła rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków konfesyjnych nieruchomości państwowe lub ich części położone na obszarze Ziemi Zachodnich i Północnych, nie odpowiadające warunkom określonym w art. 1 ust. 1, jeżeli są niezbędne do wykonywania celów religijnych. Rada Ministrów mogła zwolnić kościelne osoby prawne od podatków i opłat związanych z przejściem własności oraz od opłat za wpis prawa własności w księdze wieczystej. Na podstawie art. 2 ust. 1 omawianej ustawy Rada Ministrów uchwaliła trzy akty wykonawcze, na mocy których na własność kościołów i innych związków wyznaniowych przekazano 662 nieruchomości, z czego 629 Kościołowi katolickiemu⁵⁵. Przedostatni przepis

⁵¹ Ustawa z dnia 23 czerwca 1971 r. o przejściu na osoby prawne Kościoła rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, Dz. U. Nr 16, poz. 156.

⁵² Zarządzenie Dyrektora Urzędu do Spraw Wyznań z dnia 13 sierpnia 1971 r. w sprawie wykonania przepisów o przejściu na osoby prawne Kościoła Rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, M. P. Nr 44, poz. 284.

⁵³ M. Pietrzak, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2013, s. 197.

⁵⁴ D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 128–129.

⁵⁵ Uchwała nr 231 Rady Ministrów z dnia 8 października 1973 r. w sprawie przekazania osobom prawnym Kościoła Rzymskokatolickiego oraz innych Kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych

przedmiotowej ustawy (art. 3) stanowił upoważnienie obligatoryjne dla Rady Ministrów do wydania rozporządzenia, które określi w odniesieniu do osób prawnych wymienionych w art. 1 ust. 1 oraz duchownych i pracowników kościelnych na obszarze Ziemi Zachodnich i Północnych zasady i tryb umorzenia zaległych należności państwowych, przypadających z tytułu czynszu lub wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z terenów, budynków i lokali przed dniem wejścia ustawy w życie, a także tryb udzielania ulg podatkowych lub dotacji w związku z wpłaconymi należnościami z tytułów, o których mowa powyżej. Upoważnienie zostało wykonane 17 lipca 1973 roku⁵⁶.

Szacuje się, że na kilka miesięcy przed wybuchem II wojny światowej własnością osób prawnych Kościoła katolickiego było 377 885,4 ha nieruchomości ziemskich, a do kolejnych 404 472,6634 ha kościół zgłaszał roszczenia. Zmiany wschodnich granic Polski doprowadziły do utraty przez Kościół katolicki nieruchomości ziemskich o przybliżonym obszarze 208 921,5 ha⁵⁷. Do powyższego obszaru należy dodać 31 734 ha gruntów upaństwowionych na Ziemiach Zachodnich i Północnych. Obrazu strat majątkowych dopełnia znacjonalizowanie kościelnych nieruchomości ziemskich na terenach należących do Polski zarówno przed II wojną światową, jak i po niej (Ziemie Dawne), które zostanie omówione poniżej.

2.5. Powojenne upaństwowienie kościelnych nieruchomości ziemskich

Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego o przeprowadzeniu reformy rolnej stanowił, że „[o] położeniu prawnym nieruchomości ziemskich, należących do kościoła katolickiego lub gmin wyznaniowych innych wyznań, orzeknie Sejm Ustawodawczy”⁵⁸. W roku rozpoczęcia pięcioletniej kadencji Sejmu Ustawodawczego (1947) jedenaście urzędów wojewódzkich działających z polecenia Ministerstwa Rolnictwa i Reform Rolnych (MRiRR), zewidencjonowało stan kościelnych nieruchomości ziemskich, które położone były na tak

nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, M. P. Nr 45, poz. 262; uchwała nr 302 Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1973 r. w sprawie uregulowania stanu prawnego nieruchomości i szpitala w Trzebnicy, M. P. Nr 57, poz. 324; uchwała nr 303 Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1973 r. w sprawie przekazania osobom prawnym Kościoła Rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, M. P. Nr 57, poz. 325.

⁵⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 lipca 1973 r. w sprawie umorzenia niektórych należności państwowych oraz przyznania ulg podatkowych i dotacji dla osób prawnych Kościoła Rzymskokatolickiego, innych kościołów i związków wyznaniowych, duchownych i pracowników kościelnych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, Dz. U. Nr 30, poz. 175.

⁵⁷ D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 71.

⁵⁸ Art. 2 ust. 1 dekretu Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej, Dz. U. z 1945 r., Nr 3, poz. 13 z późn. zm.

zwanych Ziemiach Dawnych. Działania urzędów wojewódzkich wykazały, że kościoły i inne związki wyznaniowe były właścicielami 7 069 gospodarstw rolnych o łącznym obszarze 177 630,8 ha. Kościół katolicki obrządku łacińskiego posiadał 154 920,3 ha, Kościół katolicki obrządku greckokatolickiego (unicki) 13 982 ha, Kościół katolicki obrządku wschodniosłowiańskiego (tzw. neounia) 61,6 ha, kościoły ewangelickie 5 064,4 ha, Kościół prawosławny 2 830,6 ha, gminy wyznaniowe żydowskie 588,3 ha, kościoły mariawickie 118,4 ha, Muzułmański Związek Religijny 30,4 ha, Polski Kościół Chrześcijan Baptystów 21,1 ha, Polski Narodowy Kościół Katolicki 6,7 ha, gminy mennonickie 6,2 ha, a Kościół starokatolicki, Wschodni Kościół Staroobrzędowy oraz Kościół metodystyczny po 0,1 ha⁵⁹. Natomiast zgodnie z danymi Ministerstwa Administracji Publicznej (MAP) Kościół katolicki posiadał w 1948 roku szacunkowo 147 667,8 ha. Zdaniem D. Walencika, choć ewidencja prowadzona na polecenie MRiRR zawiera błędy, to wyniki tego spisu zdają się być bardziej wiarygodne niż szacunki MAP⁶⁰. Zestawienie przygotowane na polecenie MRiRR uznawane jest za przygotowanie do stworzenia ustawy, której celem było upaństwowienie kościelnych nieruchomości ziemskich. Prace nad projektem takiego aktu toczyły się najprawdopodobniej już w marcu 1949 roku⁶¹.

Pierwsze czytanie projektu ustawy miało miejsce 6 marca 1950 roku podczas 76. Posiedzenia Sejmu Ustawodawczego. Tego samego dnia na polecenie kierownictwa Polskiej Zjednoczonej Partii Robotniczej zabezpieczono 145 największych nieruchomości ziemskich należących do kościelnych osób prawnych. Dwa tygodnie później po wysłuchaniu sprawozdania z komisji: Administracji Rządowej i Samorządowej, Prawniczej i Regulaminowej oraz Rolnictwa i Reform Rolnych oraz po dyskusji, uchwalono jednogłośnie⁶² ustawę o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego⁶³. Ustawa weszła w życie z dniem jej ogłoszenia, czyli 23 marca 1950 roku, a jej wykonanie zostało poruczone Ministrom:

⁵⁹ Uzasadnienie projektu ustawy, druk senacki nr 771 (V kadencja) [w:] *Fundusz Kościelny – za i przeciw. Relacja z konferencji w dniu 10 grudnia 2004 r.*, Warszawa 2005, s. 53.

⁶⁰ Por. D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 134–136.

⁶¹ M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie...*, s. 53.

⁶² O okolicznościach procesu legislacyjnego – por. szerz. M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie...*, s. 54–55; D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 139–140; M. Zawisłak, *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1950–1989*, „Studia z Prawa Wyznaniowego”, 2009, t. 12, s. 242–243; idem, *Fundusz Kościelny w latach 1950–1989*, Lublin 2021, s. 71–75.

⁶³ Ustawa z dnia 20 marca 1950 r. o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego, Dz. U. Nr 9, poz. 87 z późn. zm. (dalej: u.d.m.r.).

Administracji Publicznej, Rolnictwa i Reform Rolnych oraz Sprawiedliwości i Finansów⁶⁴. Preambuła u.d.m.r. wskazywała, że ustawę uchwała się „celem usunięcia pozostałości przywilejów obszarowo-feudalnych w dobrach martwej ręki oraz celem materialnego zabezpieczenia duchowieństwa”. Przedmiotem ustawy było upaństwowienie kościelnych nieruchomości ziemskich na zasadach w niej opisanych oraz stworzenie Funduszu Kościelnego o restytucyjnym charakterze. W ocenie Małgorzaty Winiarczyk-Kossakowskiej decyzja państwa o nacjonalizacji dóbr martwej ręki miała skłonić episkopat Polski do podpisania porozumienia regulującego stosunki państwo-kościół⁶⁵. Porozumienie kształtujące stosunki państwa z Kościołem katolickim podpisano 14 kwietnia 1950 roku.

Na mocy u.d.m.r. państwo przejmowało na własność wszystkie nieruchomości ziemskie należące do związków wyznaniowych, niezależnie od ich położenia (art. 1 ust. 1 u.d.m.r.)⁶⁶. Ustawa przewidywała także, że nie podlegają przejęciu kościelne nieruchomości ziemskie stanowiące gospodarstwa rolne proboszczów, które państwo poręczyło duchownym jako podstawę ich zaopatrzenia (art. 1 ust. 2 u.d.m.r.)⁶⁷. W art. 1 ust. 4–5 państwo zobowiązało się do tego, że dochody uzyskane z upaństwowionych nieruchomości kościelnych, państwo będzie przeznaczać wyłącznie na cele kościelne i charytatywne, a szacunek dochodów ustali Minister Rolnictwa i Reform Rolnych. Postanowienia powyższych ustępów nigdy nie zostały zrealizowane w okresie trwania PRL. Ustawa przyznawała Ministrowi Administracji Publicznej uprawnienie do wyłączenia od upaństwowienia miejsc, przeznaczonych do wykonywania kultu religijnego, jak również budynków mieszkalnych stanowiących siedzibę klasztorów, kurii biskupich i arcybiskupich konsystorzów i zarządów innych związków wyznaniowych – choćby budynki te lub miejsca stanowiły część nieruchomości, podlegających przejęciu na własność państwa (art. 2 ust. 2 u.d.m.r.).

Za gospodarstwa rolne proboszczów, które państwo poręczyło tym duchownym ustawa uznawała nieruchomości ziemskie, znajdujące się w posiadaniu proboszczów (choćby były oddane w dzierżawę) w granicach do 50 ha, a na terenie województw: poznańskiego, pomorskiego i śląskiego – do 100 ha (art. 4 ust. 2 u.d.m.r.). W wypadku, gdy gospodarstwo rolne proboszcza przekraczało powyższy limit obszaru, przejęciu podlegała tylko nadwyżka

⁶⁴ Art. 13–14 u.d.m.r.

⁶⁵ M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie...*, s. 54.

⁶⁶ Por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 sierpnia 1970 r., sygn. III CZP 35/70, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego” 1971, nr 10, poz. 169.

⁶⁷ O kategoriach nieruchomości podlegających przejęciu przez państwo i tych wyłączonych od przejęcia – por. szerz. M. Zawiślak, *Fundusz Kościelny...*, s. 81–94.

obszaru ponad ten limit. Do limitu nie wliczano nieruchomości, o których mowa w art. 2 ust. 2 u.d.m.r., to jest cmentarzy grzebalnych, kościoła wraz z plebanią, a także innych budynków mieszkalnych. Poręczenie proboszczom posiadania gospodarstw rolnych podyktowane było zabezpieczeniem tym osobom duchownym ich podstawowego źródła utrzymania.

Przejmowanie kościelnych nieruchomości ziemskich odbywało się bez odszkodowania. Ponadto na własność państwa przechodziły również budynki posadowione na upaństwowionych gruntach, w tym budynki gospodarcze, budynki mieszkalne, przedsiębiorstwa czy zakłady, a także inwentarz żywy i martwy⁶⁸. Niektóre kategorie nieruchomości lub poszczególne obiekty podlegające przejęciu, Rada Ministrów mogła pozostawić w zarządzie i użytkowaniu kościelnych instytucji, zakładów, zgromadzeń lub innych kościelnych jednostek organizacyjnych i organów albo też przekazać te nieruchomości w ich zarząd i użytkowanie. Określony miał zostać także tryb zarządu i użytkowania oraz to, czy oddanie w zarząd lub użytkowanie nastąpi za odpłatą na rzecz Funduszu Kościelnego, czy bez niej.

W sygnalizowanym powyżej porozumieniu z 14 kwietnia 1950 roku Rada Ministrów zobowiązała się do wyłączenia od upaństwowienia wybranych kategorii dóbr martwej ręki. Ordynariuszom oraz seminariom duchownym pozostawiono do 50 ha ogrodów i gospodarstw rolnych wraz z inwentarzem, a domom zakonnym do 5 ha gospodarstw domowych, które były bezpośrednio związane z terenem domów zgromadzeń zakonnych wraz z budynkami i inwentarzem⁶⁹. Nie określono jednak wyraźnie, czy wymienione nieruchomości pozostawiono kościelnym jednostkom organizacyjnym w użytkowaniu, czy też zachowały ono prawo własności⁷⁰. W związku z powyższym zobowiązaniem Rada Ministrów wydała na podstawie art. 2 ust. 3 u.d.m.r. szereg uchwał w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia gospodarstw rolnych na własność ordynariuszom diecezji i seminariom diecezjalnym⁷¹. Domom zgromadzeń zakonnych pozostawiano zwykle mniejszy obszar niż postulował KEP,

⁶⁸ D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 144.

⁶⁹ Por. M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie...*, s. 59–60.

⁷⁰ D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 144–145.

⁷¹ Ibidem, s. 145; uchwała Rady Ministrów z dnia 8 września 1950 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia biskupowi ordynariuszowi i seminarium duchownemu w Poznaniu oraz seminarium metropolitarne warszawskiemu gruntów Czubin powiat Grodzisk Mazowiecki i Grodnica powiat Gostynin; uchwała Rady Ministrów z dnia 29 listopada 1950 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia biskupowi ordynariuszowi i seminarium duchownemu w Łodzi gruntów z nieruchomości ziemskiej Szczawin powiat brzeziński; uchwała Rady Ministrów z dnia 23 czerwca 1951 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia biskupowi w Tarnowie gruntów nieruchomości ziemskiej Rękawica powiatu tarnowskiego; uchwała Rady Ministrów z dnia 18 lipca 1951 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia Wyższemu Seminarium Duchownemu w Tarnowie gospodarstwa rolnego w Błoniu powiatu tarnowskiego.

organy administracyjne zaś uznawały, że działki te znajdowały się jedynie w zarządzie i bezpłatnym użytkowaniu, a właścicielem pozostawał Skarb Państwa⁷².

Spis przeprowadzony przez MRiRR w 1947 roku wykazał, że w tamtym okresie kościoły i inne związki wyznaniowe były właścicielami 177 630,8 ha nieruchomości ziemskich. Zdaniem D. Walencika przed 1950 roku osoby prawne Kościoła katolickiego były właścicielami 168 963,9 ha gruntów, a w 1962 roku już tylko 32 699 ha. Jak wynika z porównania tych wielkości upaństwowienie dotknęło 136 264,9 ha nieruchomości ziemskich należących do jednostek organizacyjnych Kościoła katolickiego. Autor ten wskazuje także, że kościelne osoby prawne zachowały prawo użytkowania lub dzierżawy w stosunku do nieruchomości ziemskich o obszarze około 12 473,3781 ha. Obszar ten należy doliczyć do wyżej wskazanych 136 264,9 ha upaństwowionych nieruchomości ziemskich, co razem daje 148 738,2781 ha. Kolejne około 5 000 ha gruntów zostało przez jednostki organizacyjne Kościoła katolickiego zbyte w latach 1950–1965. Natomiast inne wspólnoty religijne były właścicielami nieruchomości ziemskich o nieznacznym obszarze. W związku z powyższym D. Walencik przyjmuje, że nacjonalizacja objęła około 144 738,2781 ha nieruchomości ziemskich Kościoła katolickiego, a pojawiający się w literaturze obszar 155 000 ha jest prawdopodobnym rozmiarem upaństwowienia kościelnych nieruchomości ziemskich wszystkich związków wyznaniowych⁷³.

Pobieżny przegląd zsekularyzowanego mienia kościelnego należącego uprzednio do Kościoła katolickiego obejmuje także grunty położone na terenie miasta stołecznego Warszawy, około 17 000 ha lasów, apteki, Bank Związku Spółek Zarobkowych w Poznaniu, drukarnie, fabrykę wag w Lublinie, kopalnię węgla kamiennego „Eminencja”, kościelne placówki opiekuńczo-wychowawcze, 274 szpitale liczące około 35 000 łóżek oraz inne zakłady służby zdrowia. Nacjonalizacji poddano także majątki zakonów bezhabitowych i stowarzyszeń kościelnych, majątki ziemskie likwidowanych fundacji kościelnych, których obszar sięgał około 35 000 ha, czy kościelną organizację charytatywną Caritas⁷⁴.

⁷² D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 145.

⁷³ Por. szerz. D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 222–231 wraz z przypisem nr 535. Odmienne: M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie...*, s. 60–61; M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 198.

⁷⁴ L. Świto, op. cit., s. 22–39; D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 56–58; M. Winiarczyk-Kossakowska, *Przejęcie...*, s. 58–59; A. Szymański, *Zabór Domu Dziecka „Caritas” w Kuźni Raciborskiej przez władze komunistyczne 6 XI 1946 r.* [w:] *Problemy własności w ujęciu historyczno-prawnym*, red. E. Kozerska, P. Sadowski, A. Szymański, Opole 2008, s. 95–103; idem, *Przejęcie kościelnej organizacji charytatywnej „Caritas” przez władzę ludową w 1950 r.* [w:] *Kościół...*, s. 321–334; idem, *Likwidowanie szpitali wyznaniowych w Polsce w latach 1949–1958 jako przejaw braku bilateralizmu* [w:] *Bilateralizm w stosunkach państwowo-kościelnych*, red. M. Bielecki, Lublin

2.6. Uprawnienia majątkowe wspólnot religijnych w okresie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej

Osobowość prawna kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych wynikała z przepisów ustaw regulujących stosunek państwa do danego związku konfesyjnego, prawa o stowarzyszeniach⁷⁵ i wydanych na ich podstawie statutów. Osobowość prawna jednostek organizacyjnych Kościoła katolickiego nie była określona bezpośrednio przez przepisy rangi ustawowej⁷⁶. Kwestię tę wyjaśnił SN w orzeczeniu stwierdzającym, że osobowość prawną mają parafie, diecezje i diecezjalne seminaria duchowne Kościoła rzymskokatolickiego, lecz nie ma jej kościół jako całość⁷⁷. Zakres przyznanej osobowości prawnej określała przede wszystkim wyrażona w art. 36 k.c. zasada specjalnej zdolności prawnej, która w wypadku wspólnot religijnych ograniczała zakres działania do czynności związanych z realizacją celów religijnych. Obowiązujący do 1 października 1990 roku art. 36 k.c. stanowił, że „[z]dolność prawna osoby prawnej nie obejmuje praw i obowiązków wyłączonych przez ustawę lub przez oparty na niej statut. Nie obejmuje ona również praw i obowiązków, które nie są związane z zakresem zadań danej osoby prawnej; nie wpływa to jednak na ważność czynności prawnej, chyba że druga strona wiedziała, iż czynność dotyczy takich praw lub obowiązków”. Organy administracji państwowej „czuwały”, by wspólnoty religijne nie posiadały majątku, który nie był uzasadniony zakresem wykonywania funkcji religijnych⁷⁸.

Kościół i inne związki wyznaniowe były właścicielami mienia ruchomego i nieruchomego, które umożliwiało wypełnianie funkcji religijnych. Zasada specjalnej zdolności prawnej ograniczała między innymi obrót nieruchomościami stanowiącymi własność wspólnot religijnych. Obowiązywał zakaz nabywania, dzierżawienia i użytkowania przez związki konfesyjne nieruchomości, które nie służyły celom religijnym. Przeniesienie własności gruntów rolnych lub ich części na osobę prawną uzależniony był od zezwolenia naczelnika

2011, s. 93–117; P. Środa, *Proces likwidacji kościelnych placówek opiekuńczo-wychowawczych w Polsce w latach 1946–1965*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2008, t. XI, s. 293–320.

⁷⁵ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. – Prawo o stowarzyszeniach, Dz. U. Nr 94, poz. 808 z późn. zm.

⁷⁶ M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 193–194.

⁷⁷ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 kwietnia 1963 r., sygn. I CR 223/63, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1964, nr 10, poz. 198.

⁷⁸ J. Godlewski, K. Jabłoński, *Prawo a religia*, Warszawa 1988, s. 113.

gminy, miasta lub dzielnicy (art. 160 § 2 k.c.⁷⁹), a przyjęcie przez jednostkę organizacyjną niepaństwową zapisów, spadków i darowizn oraz przeniesienie własności nieruchomości tytułem umowy o dożywocie wymagało zezwolenia organu administracji państwowej rangi wojewódzkiej (art. 888 § 2, 909, 969, 1013 k.c.⁸⁰)⁸¹.

Kościóły i inne związki wyznaniowe pozostały właścicielami kościołów, kaplic, plebanii, organistówek, wikariatów i innych budynków mieszkalnych przeznaczonych dla duchownych i świeckich pracowników, budynków przeznaczonych na cele szkolnictwa wyznaniowego, domów wypoczynkowych dla duchownych oraz domów księży emerytów, cmentarzy grzebalnych⁸². Także gruntów rolnych i lasów, z uwzględnieniem limitów określonych w u.d.m.r. Wznoszenie budynków przeznaczonych do sprawowania kultu religijnego podlegało ogólnym zasadom prawa budowlanego⁸³. Przepisy przewidywały konieczność uzyskania pozwolenia na budowę (art. 28 ust. 1), które wydawały terenowe organy administracji państwowej stopnia podstawowego o właściwości szczególnej⁸⁴ (organy administracji państwowej w powiatach, miastach stanowiących powiaty i dzielnicach miast wyłączonych z województw⁸⁵). Pozwolenia na budowę wymagało również wznoszenie lub wykonywanie w miejscach publicznych pomników, posągów, wodotrysków i innych obiektów architektury ogrodowej, urządzeń wpływających na wygląd obiektów budowlanych oraz kapliczek i innych podobnych obiektów kultu religijnego (art. 28 ust. 3). Zezwolenia na budowę były jednak reglamentowane i kontrolowane przez władzę centralną. Uniemożliwiano nabywanie gruntów pod budowę, ograniczano możliwość nabycia materiałów budowlanych czy zakazywano zakładania rachunków bankowych przez komitety budowy. Budynki wznoszone bez pozwolenia były rozbierane a organizatorzy karani⁸⁶. Artykuł 61 prawa

⁷⁹ Por. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych, Dz. U. z 1983 r. Nr 19, poz. 86 z późn. zm.

⁸⁰ Por. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 1964 r. w sprawie organów właściwych do udzielania zezwoleń na przyjęcie darowizny, zapisu lub spadku przez jednostkę organizacyjną niepaństwową oraz na nabycie przez taką jednostkę nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie, Dz. U. Nr 47, poz. 318 z późn. zm.; rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 grudnia 1980 r. w sprawie organów właściwych do udzielania zezwoleń na przyjęcie darowizny, zapisu lub spadku przez jednostkę organizacyjną niepaństwową oraz na nabycie przez taką jednostkę nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie, Dz. U. Nr 27, poz. 113.

⁸¹ M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 195, 199.

⁸² Por. ibidem, s. 200; J. Godlewski, K. Jabłoński, op. cit., s. 100–102.

⁸³ Ustawa z dnia 24 października 1974 r. – Prawo budowlane, Dz. U. Nr 38, poz. 229 z późn. zm.

⁸⁴ J. Godlewski, K. Jabłoński, op. cit., s. 102–103.

⁸⁵ § 2 pkt 1 lit b. Rozporządzenia Ministra Gospodarki Terenowej i Ochrony Środowiska z dnia 20 lutego 1975 r. w sprawie nadzoru urbanistyczno-budowlanego, Dz. U. Nr 8, poz. 48 z późn. zm.

⁸⁶ M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 199–200.

budowlanego za przystąpienie do budowy lub zbudowanie obiektu budowlanego bez dopełnienia wymagań określonych ustawą lub przepisami wydanymi na jej podstawie, jak również za zmianę bez zgody właściwego terenowego organu administracji państwowej sposobu użytkowania obiektu budowlanego, przewidywał sankcję w postaci kary aresztu do 3 miesięcy albo kary grzywny do 2 500 000 zł.

Podstawowym źródłem przychodów kościołów i innych związków wyznaniowych w okresie PRL była szeroko pojęta ofiarność wiernych. Jak zostało już zasygnalizowane w rozdziale I, wspólnoty religijne mogły prowadzić zbiórki publiczne, które wyłączone były spod regulacji ustawą o zbiórkach publicznych (dzięki czemu nie wymagały zezwolenia stosownych władz), jeśli odbywały się w obrębie zabudowań i pomieszczeń sakralnych. Wspólnoty religijne czerpały także dochody z prowadzonej działalności gospodarczej nakierowanej na zaspokajanie potrzeb religijnych. Działalność ta obejmowała produkcję dewocjonałów, komunikantów, opłatków, produkcję artykułów spożywczych zgodnie z religijnymi normami, prowadzenie usług hotelarskich, wydawnictw, zakładów poligraficznych. Działalność gospodarcza o celach religijnych była reglamentowana⁸⁷, podobnie jak działalność wydawnicza i prasowa. Te ostatnie wymagały uzyskania zezwolenia na działalność wydawniczą w trybie opisanym w ustawie prawo prasowe oraz podlegały nadzorowi na zasadach ustawy o kontroli publikacji i widowisk⁸⁸. „Znaczne” wpływy do budżetu związków konfesyjnych przynosiły opłaty cmentarne, zaś „niewielkie” – dochody z posiadanych gospodarstw rolnych, czynszów najmu lokali, wynajmu ławek w kościołach⁸⁹. Michał Pietrzak wskazuje także na szereg subwencji, jakie otrzymywały kościoły i inne związki wyznaniowe: utrzymanie Akademii Teologii Katolickiej i Chrześcijańskiej Akademii Teologicznej, wynagrodzenia dla kapelanów wojskowych i duchownych uczących religii w punktach katechetycznych, a także funkcjonowanie Funduszu Kościelnego⁹⁰. Należy podkreślić, że z perspektywy demokratycznego państwa prawnego tego rodzaju transfery majątkowe z budżetu państwa do wspólnot religijnych nie budzą większych wątpliwości, co zostanie szerzej wyjaśnione w

⁸⁷ Ibidem, s. 201; rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 1974 r. w sprawie wydawania osobom prawnym nie będącym jednostkami gospodarki uspołecznionej zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej o celach religijnych, Dz. U. Nr 49, poz. 297.

⁸⁸ J. Godlewski, K. Jabłoński, op. cit., s. 106–108; ustawa z dnia 26 stycznia 1984 r. – Prawo prasowe, Dz. U. z 2018 r., poz. 1914; ustawa z dnia 31 lipca 1981 r. o kontroli publikacji i widowisk, Dz. U. Nr 20, poz. 99 z późn. zm.

⁸⁹ M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 201.

⁹⁰ Ibidem, s. 201.

dalszej części rozdziału, a i w państwie o ustroju totalitarnym znajdowały one swoje uzasadnienie nie tylko w pryncypiach polityki wyznaniowej władz PRL.

2.7. Powojenny system opodatkowania kościołów i innych związków wyznaniowych

W latach 40. XX wieku wspólnoty religijne korzystały ze zwolnień podatkowych od dochodu przekazywanego na cele kultu religijnego⁹¹. Od 1948 roku system podatkowy kształtowany był w taki sposób, że na drugi plan schodziły cele fiskalne, a realizowane w coraz większym stopniu były cele ideologiczne. Dotyczyło to całej kategorii podmiotów gospodarki nieuspołecznionej⁹², lecz szczególnie wyraźnie widać to zjawisko w odniesieniu do kościołów i innych związków wyznaniowych⁹³. Polityka fiskalna względem wspólnot religijnych zależała w dużej mierze od aktualnego stanu relacji państwo-kościół i wykorzystywana była instrumentalnie. Dzięki wprowadzaniu nowych podatków, zmianom skali podatkowej⁹⁴, nakładaniu nowych ograniczeń oraz obowiązków administracyjnych i podatkowych⁹⁵ czy wreszcie zmieniającej się interpretacji pojęć istotnych dla rozliczeń podatkowych instytucji wyznaniowych, władze PRL próbowały wpływać na decyzje hierarchów kościelnych. Na przestrzeni około trzech dekad zaobserwować można zaostrzenie polityki podatkowej względem wspólnot religijnych, a następnie zmiany polityki fiskalnej od bardzo restrykcyjnej, niemal uniemożliwiającej normalne funkcjonowanie kościołom i innym związkom konfesyjnym, aż do względnie liberalnej względem tych podmiotów, stwarzającej możliwości nie tylko nieskrępowanego działania, ale także rozwoju⁹⁶. Od lat 70. do końca lat 80. następowała normalizacja systemu opodatkowania kościelnych osób prawnych⁹⁷.

⁹¹ T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 36–37; art. 9 ust. 3 dekretu z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. z 1947 r. Nr 40, poz. 198 z późn. zm.

⁹² K. Jandy-Jendrońska, *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*, Wrocław 1973, s. 111.

⁹³ Por. T. Stanisławski, *Wykorzystanie opodatkowania Kościoła w polityce wyznaniowej PRL [w:] Prawo i polityka wyznaniowa w Polsce Ludowej. Materiały II Ogólnopolskiego Sympozjum Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 26-28 października 2004 r.)*, red. A. Mezglewski, P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2005.

⁹⁴ Ustawa z dnia 29 lutego 1952 r. o zmianie dekretu o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 12, poz. 71.

⁹⁵ O ograniczeniach wykonywania praw majątkowych przez kościelne osoby prawne – por. szerz. D. Walencik, *Rewindykacja...*, s. 59–73.

⁹⁶ M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 202., T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 37–40.

⁹⁷ O ewolucji opodatkowania majątku kościołów i innych związków wyznaniowych w powojennej Polsce – por. szerz. B. Pahl, *Majątek kościołów i innych związków wyznaniowych. Zasady opodatkowania*, Olsztyn 2008, s. 53–81.

Uwzględniając powyższe relatywnie dynamiczne zmiany systemu podatkowego można wskazać, że kościelne osoby prawne zobowiązane były do uiszczania następujących podatków: dochodowego⁹⁸, od nieruchomości⁹⁹, gruntowego od gospodarstw rolnych, od darowizn, od nabycia praw majątkowych, od wzbogacenia wojennego, obrotowego (jeśli prowadziły działalność handlową lub przemysłową)¹⁰⁰. Ponadto osoby duchowne opłacały podatek dochodowy od dochodów uzyskiwanych w związku z pełnionymi funkcjami¹⁰¹ (opłat za wykonywane posługi religijne)¹⁰². Należy także odnotować zwolnienie związków wyznaniowych i ich instytucji, zakonów i kongregacji zakonnych oraz stowarzyszeń religijnych ze świadczeń na rzecz funduszu gminnego lub funduszu miejskiego od nieruchomości lub ich części służących bezpośrednio celom kultu religijnego (kościół, domy modlitwy, kaplice, cmentarze) oraz celom charytatywnym¹⁰³. Preferencje oraz całkowite zwolnienia od podatku zawierała także ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych¹⁰⁴.

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie zasad zwalniania kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatków obrotowego i dochodowego Kościelne jednostki organizacyjne zobowiązane były do prowadzenia ksiąg rachunkowych, które miały obejmować wszystkie przychody i rozchody, zarówno w gotówce, jak i w naturze (§ 7 ust. 1). W stosunku do przychodów uzyskiwanych w naturze istniały jednak pewne wyłączenia (§ 10). Obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych nie dotyczył domów zakonnych i klasztorów, które nie posiadały kościołów i kaplic publicznych, a których

⁹⁸ Art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz. U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 z późn. zm.

⁹⁹ Zwolnienie od podatków od nieruchomości i od lokali budynków, których właścicielem była kościelna osoba prawna, a które wykorzystywane były na określone cele, dokonano się w zarządzeniu Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 1975 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatków od nieruchomości i od lokali niektórych budynków oraz ustalania wartości czynszowej dla celów wymiaru podatku od nieruchomości od tych budynków, M. P. z 1975 r. Nr 26, poz. 166. Por. także obowiązujący do 31 grudnia 1989 r. art. 4 ust. 1 pkt 1 oraz pkt. 10–11 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. Nr 12, poz. 50 z późn. zm.

¹⁰⁰ Zwolnienie od podatku obrotowego działalności w zakresie kultu religijnego dokonano się 1 stycznia 1973 r. – por. art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 z późn. zm. Por. także rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 października 1982 r. w sprawie zasad zwalniania kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatków obrotowego i dochodowego, Dz. U. Nr 35, poz. 233 z późn. zm.

¹⁰¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych, Dz. U. Nr 12, poz. 96 z późn. zm. O zmianach z lat 40. XX w. w opodatkowaniu dochodów duchowieństwa – por. szerz. T. Stanisławski, *Spór o zasady opodatkowania dochodów osób duchownych w 1949 r.*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2001, t. 3, s. 77–100.

¹⁰² Wykaz za: M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 201–202. Por. także J. Godlewski, K. Jabłoński, op. cit., s. 114–120.

¹⁰³ Art. 3 ust. 2 pkt 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o funduszu gminnym i funduszu miejskim, Dz. U. Nr 52, poz. 269 z późn. zm.

¹⁰⁴ Art. 13 ust. 5, 17 ust. 1 ustawy z dnia 26 marca 1982 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, Dz. U. Nr 11, poz. 79 z późn. zm.; § 8 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1982 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, Dz. U. Nr 20, poz. 149 z późn. zm.

przychody pochodziły wyłącznie z wynagrodzeń zakonników za prace poza domem zakonnym oraz z otrzymywanych przez zakonników emerytur i rent, z przychodów lub dochodów zakonników, opodatkowanych podatkami: od wynagrodzeń, obrotowym, dochodowym, rolnym lub opłatą skarbową z tytułu wykonywania rzemiosła albo zwolnionych od tych podatków (opłaty skarbowej), a także z prowadzonych przez domy zakonne gospodarstw rolnych opodatkowanych podatkiem rolnym albo zwolnionych od tego podatku (§ 8 ust. 1).

3. System finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce

W polskim systemie finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych wyodrębnić można trzy metody przekazywania środków z budżetu państwa instytucjom wyznaniowym nazywane finansowaniem pozytywnym, finansowaniem negatywnym i finansowaniem pośrednim¹⁰⁵. Z racji tematyki dysertacji istotne jest przedstawienie aktualnych instytucji finansowania pozytywnego ze szczególnym uwzględnieniem funkcjonowania Funduszu Kościelnego (Fundusz), a także finansowania pośredniego – szczególnie w kontekście efektywności tego rodzaju rozwiązań oraz skutków ich obowiązywania dla budżetu państwa.

3.1. Finansowanie pozytywne

Finansowanie pozytywne polega na przekazywaniu kościołom i innym związkom konfesyjnym środków bezpośrednio z budżetu państwa, często przy użyciu państwowego aparatu skarbowego, który użyteczny jest przy wymierzaniu, pobieraniu lub przekazywaniu wspólnotom religijnym części podatków lub innych świadczeń pochodzących od obywateli¹⁰⁶. Konstytutywną przesłanką transferu środków w tym sposobie finansowania jest, w przypadku

¹⁰⁵ T. Stanisławski, *Sposoby finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych* [w:] *Prawo wyznaniowe w Polsce (1989-2009). Analizy – dyskusje – postulaty*, red. D. Walencik, Katowice–Bielsko-Biała 2009, s. 338–340; idem, *Konsekwencje budżetowe pośredniego wspierania instytucji wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2011, t. 14, s. 271–273; idem, *Finansowanie...*, passim.

¹⁰⁶ Por. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 45–46.

osób fizycznych status osoby duchownej, jeśli zaś chodzi o wspólnoty wyznaniowe – podejmowanie czynności o charakterze sakralnym¹⁰⁷.

W tak skonstruowanej definicji nie zawiera się wykonywanie funkcji publicznych przez instytucje wyznaniowe, które są realizowane dzięki wsparciu finansowemu ze strony państwa, czyli w szczególności prowadzenie placówek edukacyjnych, podmiotów leczniczych, instytucji kulturalnych, cmentarzy, ochrona zabytków i dziedzictwa narodowego czy podejmowanie działań o charakterze charytatywno-opiekuńczym¹⁰⁸. Dofinansowanie remontów i konserwacji zabytkowych obiektów sakralnych nie jest kwalifikowane jako finansowanie wspólnot religijnych z budżetu państwa, albowiem podstawą takiego transferu majątkowego nie jest sakralny charakter obiektu, lecz fakt, że poprzez swą zabytkową wartość jest on dobrem kultury¹⁰⁹. Wynagradzanie osób duchownych zatrudnionych na przykład jako nauczyciele lub wykładowcy akademicy, również nie może zostać zaliczone do finansowania pozytywnego, o ile w zakresie obowiązków nie przewidziano podejmowania działań duszpasterskich. Wynagradzanie pracy nauczycieli (czy to osób świeckich czy duchownych), w tym nauczycieli religii, nie uznaje się za dotowanie wspólnot religijnych. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „[w]ypłacania wynagrodzeń nauczycielom religii nie można bowiem utożsamiać z dotowaniem lub subwencjonowaniem Kościołów lub innych związków wyznaniowych. Nauczyciel religii, otrzymujący wynagrodzenie za pracę, nie może być traktowany jak Kościół lub inny związek wyznaniowy (...)”¹¹⁰. Wynagrodzenie za pracę nauczyciela jest dochodem uzyskiwanym przez osobę fizyczną, a nie dotacją budżetową na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych.

Obecnie w Polsce do finansowania pozytywnego zalicza się utrzymywanie rozbudowanej struktury kościelnej Ordynariatu Polowego Wojska Polskiego oraz Prawosławnego Ordynariatu Wojska Polskiego i Ewangelickiego Duszpasterstwa Wojskowego, a także wynagrodzenia kapelanów realizujących tak zwane duszpasterstwo specjalne obejmujące posługę w szpitalach, więzieniach czy służbach mundurowych i podobnych. Drugim elementem finansowania pozytywnego jest działalność Funduszu Kościelnego w zakresie opłacania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych. Tadeusz Stanisławski wskazuje także na „różnego rodzaju transfery

¹⁰⁷ Por. *ibidem*, s. 67–68.

¹⁰⁸ *Ibidem*, s. 68.

¹⁰⁹ B. Rakoczy, *Ustawa...*, s. 286; B. Pieron, *Finansowanie celów kultu religijnego realizowanego przez kościoły i inne związki wyznaniowe*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2011, t. 14, s. 154.

¹¹⁰ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 1993 r., sygn. U 12/92, pkt. III.5.

środków publicznych na rzecz podmiotów wyznaniowych odbywające się na poziomie jednostek samorządu terytorialnego”¹¹¹, które mogą zostać zaliczone do finansowania pozytywnego, gdy przeznaczone zostają na cele kultu religijnego lub duszpasterskie, na przykład remont lub budowę obiektu sakralnego.

Największe kontrowersje w społeczeństwie budzi z pewnością Fundusz Kościelny, który powstał na mocy art. 8 u.d.m.r., zgodnie z którym „[d]ochód z nieruchomości ziemskich, przejętych na mocy niniejszej ustawy, oraz dotacje państwowe, uchwalane przez Radę Ministrów, tworzą Fundusz Kościelny”. Z powyższego przepisu wynika, że Fundusz został utworzony jako ekwiwalent upaństwowienia kościelnych nieruchomości ziemskich i miał mieć restytucyjny charakter. Podstawą dla powstania Funduszu i nadania mu owego charakteru jest zasada sprawiedliwości społecznej, zgodnie z którą za przejęcie na własność państwa dóbr martwej ręki i pozbawienie kościelnych osób prawnych źródła utrzymania, należało utworzyć narzędzie przekazywania świadczeń zamiennych na cele danego związku wyznaniowego w sposób proporcjonalny do dochodowości przejętych dóbr. Zasadę tę potwierdzał art. 10 ust. 3 u.d.m.r., zgodnie z którym statut Funduszu Kościelnego miał zabezpieczyć przeznaczenie na cele danego związku wyznaniowego dochodów, płynących z nieruchomości, przejętych od tego związku. Przed rokiem 1990 zasada ta nie była w praktyce respektowana, co zostanie wykazane poniżej. Częściowa rewindykacja dóbr martwej ręki, która dokonała się na przestrzeni lat skutkuje tym, że w mniejszym stopniu fundamentem dla funkcjonowania Funduszu Kościelnego jest upaństwowienie mienia kościelnego, lecz z każdym rokiem coraz istotniejszy staje się zwrot środków wynikających z zaniżenia wysokości Funduszu względem dochodowości przejętych ziem oraz rekompensata za używanie Funduszu Kościelnego w latach 1950–1989 wyłącznie do realizacji celów polityki wyznaniowej PRL¹¹². Aktualnie Fundusz stanowi także jedno z narzędzi współdziałania państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi dla dobra człowieka i dobra wspólnego – przede wszystkim w obszarze działalności charytatywno-opiekuńczej, oświatowo-wychowawczej czy ochrony zabytków. Odejście od wykorzystywania Funduszu Kościelnego jedynie zgodnie z jego restytucyjnym charakterem, a także przeznaczenie jego środków na finansowanie działalności wszystkich wspólnot religijnych o uregulowanej sytuacji prawnej (zgodnie z konstytucyjną zasadą

¹¹¹ T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 68–69.

¹¹² Por. M. Zawiślak, *Prawne i finansowe aspekty działalności Funduszu Kościelnego w latach 1989–2009* [w:] *Prawo wyznaniowe w Polsce...*, s. 360; idem, *Instrumentalne wykorzystywanie środków Funduszu Kościelnego* [w:] *Finansowanie Kościołów...*, s. 157–159 i 164–168; idem, *Fundusz...*, s. 106–107.

równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych) postrzega się jako nadanie Funduszowi Kościelnemu znaczenia przekraczającego sens wyłącznie ekonomiczny¹¹³.

Swego rodzaju *novum* w konstrukcji Funduszu Kościelnego było to, że u.d.m.r. zawierała katalog celów, na które mógł świadczyć Fundusz, a transfer środków na określone ustawowo cele pozostawiała instytucjom publicznym. Takie rozwiązanie stanowiło odejście od wcześniejszych rozwiązań prawnych, polskich i europejskich, które wydatkowanie środków publicznych przekazanych wspólnotom religijnym uznawały za ich sprawy własne objęte autonomią związków wyznaniowych¹¹⁴. Ustawowymi celami Funduszu były: utrzymanie i odbudowa kościołów, udzielanie duchownym pomocy materialnej i lekarskiej oraz organizowanie dla nich domów wypoczynkowych, objęcie duchownych ubezpieczeniem chorobowym w przypadkach uzasadnionych, specjalne zaopatrzenie emerytalne społecznie zasłużonych duchownych, wykonywanie działalności charytatywno-opiekuńczej (art. 9 ust. 1 u.d.m.r.). W okresie PRL Fundusz Kościelny stanowił narzędzie realizacji polityki wyznaniowej państwa, dlatego też obok zadań ustawowych Fundusz świadczył na cele nieposiadające umocowania w u.d.m.r. Do takich zadań Funduszu zalicza się dotowanie związków wyznaniowych w sposób niezgodny z u.d.m.r., dotowanie organizacji i stowarzyszeń wyznaniowych czy finansowanie korumpowania duchowieństwa¹¹⁵. Powyższe zadania były realizowane z Funduszu Kościelnego bez podstawy prawnej, pomimo że art. 9 ust. 2 u.d.m.r. umożliwiał Radzie Ministrów rozszerzenie zakresu celów Funduszu także na „inne potrzeby kościelne i charytatywne”. Z możliwości tej skorzystano jednak dopiero w 1990 roku¹¹⁶, dodając do celów ustawowych Funduszu kolejne trzy cele: wspomaganie kościelnej działalności oświatowo-wychowawczej i opiekuńczo-wychowawczej, a także inicjatyw związanych ze zwalczaniem patologii społecznych oraz współdziałania w tym zakresie organów administracji rządowej z Kościołem Katolickim w Rzeczypospolitej Polskiej oraz innymi kościołami i związkami wyznaniowymi; pokrywanie części wydatków Funduszu Ubezpieczeń Społecznych na świadczenia z tytułu ubezpieczeń społecznych duchownych, zgodnie z art. 31 ust. 3 i 4 oraz art. 37 Ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o ubezpieczeniu

¹¹³ A. Czohara, *Podstawy prawne zadań Funduszu Kościelnego w III RP* [w:] *Pro bono Reipublicae...*, s. 202–203.

¹¹⁴ T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 117.

¹¹⁵ Por. M. Zawisłak, *Wydatkowanie...*, s. 248–253, 258–265.

¹¹⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 sierpnia 1990 r. w sprawie rozszerzenia zakresu celów Funduszu Kościelnego, Dz. U. Nr 61, poz. 354.

społecznym duchownych¹¹⁷; konserwację i remonty obiektów sakralnych i kościelnych o wartości zabytkowej. Kolejna zmiana dokonała się listopadzie 1991 roku wraz z rozszerzeniem katalogu celów Funduszu w nowym statucie Funduszu¹¹⁸. Statut w otwartym katalogu powtarza wyżej wymienione cele określone w rozporządzeniu oraz dodaje zadania w postaci wspomagania kościelnej działalności charytatywnej, a także odbudowę obiektów sakralnych i kościelnych o zabytkowej wartości. Ustawowy katalog celów został zmieniony 1 stycznia 1999 roku¹¹⁹. Zmiany objęły skreślenie zadania w postaci świadczenia przez Fundusz na objęcie duchownych ubezpieczeniem chorobowym w wypadkach uzasadnionych, a także zamianę celu w postaci świadczenia na specjalne zaopatrzenie emerytalne społecznie zasłużonych duchownych na opłacanie składek na ubezpieczenie społeczne duchownych w wymiarze określonym w u.s.u.s. Od 1990 roku Fundusz Kościelny nie udziela duchownym pomocy materialnej i lekarskiej oraz nie organizuje dla nich domów wypoczynkowych (art. 9 ust. 1 pkt 2 u.d.m.r.). W doktrynie wskazuje się na trzy kategorie celów, na które środki przekazuje obecnie Fundusz Kościelny: opłacanie części składek na ubezpieczenie społecznie i zdrowotne osób duchownych, dofinansowanie konserwacji i remontów zabytkowych obiektów sakralnych, wspomaganie kościelnej działalności społecznie użytecznej¹²⁰. Priorytetowym czy inaczej „sztywnym” zadaniem Funduszu jest opłacanie części składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych. Pozostałe kategorie zadań realizowane są o tyle, o ile pozwala na to aktualnie przyjęta polityka rządu.

W okresie PRL prawo nie przewidywało ubezpieczenia z tytułu pozostawania w stanie duchownym i prowadzenia działalności duszpasterskiej. Istniały przy tym wyjątki dotyczące niektórych kategorii duchownych współpracujących z władzą¹²¹. Obowiązkowe ubezpieczenie społeczne osób duchownych wszystkich wyznań wprowadzono dopiero w 1989 roku¹²². Uchwalenie ustawy o ubezpieczeniu społecznym duchownych było kolejnym elementem zmiany polityki władz wobec związków wyznaniowych, bowiem przepisy ustawy

¹¹⁷ Uchylenie z dniem 1 stycznia 2003 r. tejże ustawy nie znalazło odzwierciedlenia w zmianie brzmienia przepisu rozporządzenia.

¹¹⁸ Uchwała nr 148 Rady Ministrów z dnia 7 listopada 1991 r. w sprawie statutu Funduszu Kościelnego, M. P. Nr 39, poz. 279.

¹¹⁹ Por. art. 99 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1009 z późn. zm. (dalej: u.s.u.s.).

¹²⁰ P. Stanisławski, *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 246–248.

¹²¹ P. Stanisławski, *Rola przepisów regulujących ubezpieczenie społeczne duchownych w realizacji polityki wyznaniowej państwa w latach 1945–1989* [w:] *Prawo i polityka...*, s. 271–295.

¹²² Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o ubezpieczeniu społecznym duchownych, Dz. U. Nr 29, poz. 156 z późn. zm. (dalej: u.s.u.s.d.).

uniemożliwiały instrumentalne wykorzystywanie kwestii ubezpieczeń społecznych¹²³. Ponadto Piotr Stanisławski wskazuje na osobliwość jaką w systemie prawnym PRL stanowiło powiązanie sposobu finansowania podsystemu ubezpieczeń społecznych osób duchownych z rozliczeniami majątkowymi między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi¹²⁴. Zgodnie z u.u.s.d. zryczałtowaną miesięczną składkę opłacali duchowni diecezjalni we własnym zakresie, bezpośrednio do oddziału Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) właściwego według miejsca ich zamieszkania, a także przełożeni domów zakonnych lub klasztorów za członków swych zakonów do oddziału ZUS właściwego ze względu na siedzibę domu zakonnego lub klasztoru. Składkę na ubezpieczenie za członków zakonów kontemplacyjnych pokrywał Fundusz Kościelny¹²⁵. Fundusz pokrywał również w całości koszty ubezpieczenia osób duchownych, które przed 1 lipca 1989 roku osiągnęły wiek emerytalny lub stały się inwalidami I lub II grupy (osobom tym ustawa przyznawała emeryturę lub rentę)¹²⁶. Składki ubezpieczonych osób duchownych pokrywały około 40% wydatków na świadczenia, a różnicę między kwotą wpływów ze składek a kwotą wypłaconych świadczeń (około 60% wysokości wydatków Funduszu Ubezpieczeń Społecznych na te świadczenia) wyrównywał Fundusz Kościelny¹²⁷. Pozostawanie w stanie duchownym stało się jednym z tytułów powodujących powstanie obowiązku ubezpieczenia także w ustawie o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym¹²⁸. Na jej mocy składki na ubezpieczenie zdrowotne duchownych, z wyłączeniem osób duchownych będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych lub zryczałtowanego podatku od przychodów osób duchownych, finansowane były z Funduszu Kościelnego¹²⁹. Na opłacenie tychże składek Fundusz Kościelny otrzymywał dotacje z budżetu państwa (art. 25 ust. 3–4). Bliźniaczo brzmiące przepisy pomieszczono również w kolejnych ustawach – o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia¹³⁰ oraz o

¹²³ P. Stanisławski, *Ubezpieczenia społeczne osób duchownych – charakterystyczne cechy i perspektywy zmian* [w:] *Systemy ubezpieczeń społecznych – między solidaryzmem a indywidualizmem*, red. M. Żukowski, Warszawa–Lublin 2014, s. 109–110.

¹²⁴ Ibidem, s. 108.

¹²⁵ Por. art. 28 ust. 1, 29, 30 ust. 1 i 31 ust. 1 i 3 u.u.s.d.

¹²⁶ Por. art. 36 i 37 u.u.s.d.

¹²⁷ M. Zawiański, *Prawne...*, s. 362 wraz z literaturą tam przytoczoną.

¹²⁸ Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, Dz. U. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.

¹²⁹ Od 27 września 2001 r. także alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulików, nowicjuszy i juniorystów oraz ich odpowiedników – por. art. 1 ust. 20 lit. b ustawy z dnia 20 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 88, poz. 961 z późn. zm.

¹³⁰ Por. art. 28 ust. 4–5 ustawy z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia, Dz. U. Nr 45, poz. 391 z późn. zm.

świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹³¹, która to ustawa zawiera aktualnie obowiązującą podstawę prawną opłacania przez Fundusz Kościelny części składek na ubezpieczenie zdrowotne duchownych. Aktualnie składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe osób duchownych podlegających obowiązkowo tym ubezpieczeniom, finansują oni sami w wysokości 20% składki oraz Fundusz Kościelny – w wysokości 80%. Składki za członków zakonów kontemplacyjnych klauzurowych, misjonarzy w okresach pracy na terenach misyjnych Fundusz opłaca w całości (art. 16 ust. 10 u.s.u.s.). Fundusz Kościelny na takich samych zasadach opłaca składki za osoby duchowne podlegające ubezpieczeniu emerytalnemu i rentowemu z tytułu stosunku pracy, za który otrzymują wynagrodzenie niższe od minimalnego wynagrodzenia za pracę, z tą różnicą, że Fundusz pokrywa składkę jedynie w części obliczonej od różnicy podstawy wymiaru składek i podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z tytułu stosunku pracy (art. 16 ust. 10a u.s.u.s.). Podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe duchownych stanowi kwota minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalonego na podstawie przepisów odrębnych (art. 18 ust. 4 pkt 5a u.s.u.s.). Należy podkreślić, że konstrukcja nałożonego na Fundusz obowiązku pokrywania części składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych sprawia, że wysokość środków koniecznych do realizacji tego celu jest niezależna od woli dysponenta Funduszu.

Dotacje na konserwacje i remonty zabytkowych obiektów sakralnych oraz na kościelną działalność społecznie użyteczną przyznawane są na wniosek osób prawnych kościołów i innych związków wyznaniowych. Wniosek składa się na urzędowym formularzu wraz z wymaganymi załącznikami bezpośrednio do Zarządu Funduszu albo za pośrednictwem przedstawicielstw wspólnot religijnych przy Funduszu¹³². Przyznawane przez Fundusz Kościelny dotacje mają charakter celowy w rozumieniu art. 127 ust. 1 pkt 1 lit b ustawy o finansach publicznych. W związku z tym środki trzeba wykorzystać wyłącznie na realizację celu określonego w decyzji o przyznaniu dotacji. Przeznaczeniem przyznanych dotacji nie może być refundacja wcześniej wykonanych prac.

¹³¹ Por. art. 86 ust. 4–5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. z 2022 r., poz. 2561 z późn. zm. (dalej: u.ś.o.z.).

¹³² Szerz. o procedurze przyznawania dotacji – por. M. Tyrakowski, *Prawnofinansowe aspekty funduszu kościelnego*, „Studia Elckie” 2009, nr 11, s. 288–290; D. Walencik, *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1951–2016* [w:] *Kwestie majątkowe...*, s. 35–37; Ł. Bernaciński, *Assessment of the transparency of the functioning of the Church Fund in Poland in terms of granting it*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 2, t. 34, s. 19–22.

Uznaje się, że Fundusz Kościelny posiada pewne cechy państwowego funduszu celowego¹³³. Jednak finansowanie Funduszu w całości z dotacji budżetu państwa wyłącza możliwość zaliczenia go do kategorii państwowych funduszy celowych¹³⁴. Ponadto Fundusz stanowi jedynie wyodrębnioną pozycję w części 43 budżetu państwa – wyznania religijne oraz mniejszości narodowe i etniczne, dział 758 – różne rozliczenia, rozdział 75822 – Fundusz Kościelny, której dysponentem jest minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych – aktualnie Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji.

Istotnym zagadnieniem związanym z funkcjonowaniem Funduszu Kościelnego jest kwestia tworzenia jego budżetu i wydatkowania środków. Fundusz miały tworzyć dochody z nieruchomości ziemskich, przejętych na mocy u.d.m.r. oraz dotacje państwowe uchwalane przez Radę Ministrów (art. 8 u.d.m.r.). Ponadto dochody z przejętych nieruchomości przeznaczane miały być wyłącznie na cele kościelne i charytatywne skonkretyzowane w art. 9 u.d.m.r. W rzeczywistości błędy popełniane przy przejmowaniu dóbr kościelnych wykluczyły możliwość oszacowania dochodów z nieruchomości ziemskich, które miały tworzyć Fundusz. W związku z tym budżet Funduszu wyznaczała jedynie arbitralnie ustalona dotacja z budżetu państwa.

Tabela nr 2. Budżet Funduszu Kościelnego w latach 1951–1989¹³⁵

Rok	Budżet Funduszu Kościelnego (PLZ)
1951	1 100 800,00
1952	3 553 909,00
1953	1 793 343,00
1954	1 152 409,55
1955	4 580 927,22

¹³³ K. Cisowska-Mleczek, *Fundusz kościelny na tle innych funduszy sektora finansów publicznych* [w:] *Studia prawnicze. Rozprawy i materiały*, red. M. Nowak, Kraków 2005 s. 95–96.

¹³⁴ Por. art. 29 u.f.p.

¹³⁵ Źródło: D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 364–365.

1956	5 776 200,51
1957	8 271 808,02
1958	9 518 633,55
1959	14 017 854,94
1960	27 190 943,37
1961	29 361 945,31
1962	35 301 427,78
1963	29 775 414,80
1964	27 945 936,85
1965	29 726 733,34
1966	24 289 676,90
1967	30 817 538,75
1968	26 121 356,62
1969	26 188 747,07
1970	30 750 496,05
1971	29 111 731,20
1972	25 945 547,95
1973	27 451 018,05
1974	37 264 509,40
1975	44 634 739,14
1976	42 033 935,94
1977	43 047 817,43

1978	54 112 869,52
1979	57 366 464,36
1980	53 614 981,00
1981	51 491 539,01
1982	72 396 587,51
1983	121 813 803,71
1984	130 005 601,41
1985	148 219 633,11
1986	212 818 193,71
1987	302 965 968,21
1988	357 790 056,21
1989	1 367 326 556,00

Jak zostało to już wskazane wyżej, powstanie Funduszu Kościelnego wykorzystywane było w okresie PRL do urzeczywistniania polityki wyznaniowej państwa. Fundusz świadczył przede wszystkim na cele pozaustawowe¹³⁶. Nierespektowana była ustawowa zasada przeznaczania środków na rzecz danego związku wyznaniowego proporcjonalnie do dochodów z nieruchomości ziemskich od tego związku przejętych. Głównym dysponentem Funduszu był UdSW, natomiast głównym beneficjentem Funduszu uczyniono ruch „księży patriotów”¹³⁷, a także mniejszościowe związki wyznaniowe. Realizacja zadań pozaustawowych pochłaniała przeważnie większość budżetu Funduszu.

¹³⁶ Zdaniem M. Rynkowskiego Fundusz Kościelny funkcjonował jedynie na papierze do lat 90., kiedy to zaczął spełniać swą właściwą funkcję – M. Rynkowski, *State and Church in Poland [w:] State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019, s. 476.

¹³⁷ M. Zawiślak, *Wydatkowanie...*, s. 265.

Tabela nr 3. Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1951–1989 na cele ustawowe i cele pozaustawowe¹³⁸

Rok	Budżet Funduszu Kościelnego (PLZ)	Wydatki na cele ustawowe		Wydatki na cele pozaustawowe	
		Nominalnie	Procentowo	Nominalnie	Procentowo
1951	1 100 800,00	362 000,00	32,89	738 800,00	67,11
1952	3 553 909,00	2 157 500,00	60,71	1 396 409,00	39,29
1953	1 793 343,00	823 862,00	45,94	969 481,00	54,06
1954	1 152 409,55	1 017 240,00	88,27	135 169,55	11,73
1955	4 580 927,22	1 520 095,00	33,18	3 060 832,22	66,82
1956	5 776 200,51	1 084 450,00	18,77	4 691 750,51	81,23
1957	8 271 808,02	3 672 780,00	44,40	4 599 028,02	55,60
1958	9 518 633,55	4 826 411,00	50,70	4 692 222,55	49,30
1959	14 017 854,94	6 355 454,90	45,34	7 662 400,04	54,66
1960	27 190 943,37	6 316 669,04	23,23	20 874 274,33	76,77
1961	29 361 945,31	5 992 462,38	20,41	23 369 482,93	79,59
1962	35 301 427,78	6 149 731,00	17,42	29 151 696,78	82,58
1963	29 775 414,80	4 639 518,40	15,58	25 135 896,40	84,42
1964	27 945 936,85	4 751 911,50	17,00	23 194 025,35	83,00
1965	29 726 733,34	5 202 557,50	17,50	24 524 175,83	82,50
1966	24 289 676,90	8 373 992,00	34,48	15 915 684,90	65,52
1967	30 817 538,75	9 280 353,00	30,11	21 537 185,75	69,89

¹³⁸ Źródło: D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 366–367.

1968	26 121 356,62	9 819 973,20	37,59	16 301 383,42	62,41
1969	26 188 747,07	9 776 011,50	37,33	16 412 735,57	62,67
1970	30 750 496,05	9 594 114,00	31,20	21 156 382,05	68,80
1971	29 111 731,20	8 871 460,00	30,47	20 240 271,20	69,53
1972	25 945 547,95	13 456 670,00	51,87	12 488 877,95	48,13
1973	27 451 018,05	12 367 716,00	45,05	15 083 302,05	54,95
1974	37 264 509,40	11 794 204,80	31,65	25 470 304,60	68,35
1975	44 634 739,14	18 518 868,00	41,49	26 115 871,14	58,51
1976	42 033 935,94	13 646 934,00	32,47	28 387 001,94	67,53
1977	43 047 817,43	13 280 596,00	30,85	29 767 221,43	69,15
1978	54 112 869,52	16 287 752,00	30,10	37 825 117,52	69,90
1979	57 366 464,36	14 809 673,80	25,82	42 556 790,56	74,18
1980	53 614 981,00	15 901 174,00	29,66	37 713 807,00	70,34
1981	51 491 539,01	15 739 436,00	30,57	35 752 103,01	69,43
1982	72 396 587,51	16 394 700,00	22,65	56 001 887,51	77,35
1983	121 813 803,71	14 686 854,00	12,06	107 126 949,71	87,94
1984	130 005 601,41	16 605 448,00	12,77	113 400 153,41	87,23
1985	148 219 633,11	25 552 922,00	17,24	122 666 711,11	82,76
1986	212 818 193,71	30 983 280,00	14,56	181 834 913,71	85,44
1987	302 965 968,21	29 874 000,00	9,86	273 091 968,21	90,14
1988	357 790 056,21	51 242 000,00	14,32	306 548 056,21	85,68
1989	1 367 326 556,00	73 933 000,00	5,41	1 293 393 556,00	94,59

Po transformacji ustrojowej wysokość Funduszu nadal wyznaczana jest arbitralnie, wyłącznie przez decyzje polityczne (w latach 1990–1996 oprócz dotacji z budżetu państwa, na wysokość Funduszu składały się również odsetki od środków zgromadzonych na rachunku bankowym). Próby oszacowania dochodowości upaństwowionych kościelnych nieruchomości ziemskich, a jednocześnie zgodnej z u.d.m.r. wysokości Funduszu Kościelnego podjęto się w 1994 roku w Biurze do Spraw Wyznań Urzędu Rady Ministrów. Na forum Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektu ustawy o ratyfikacji Konkordatu między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską wyniki badań przedstawił Dyrektor Generalny Urzędu Rady Ministrów Marek Pernal: „[o]dnosząc się do początkowej informacji o globalnym wymiarze tej dotacji dla Funduszu w tym roku w kwocie 110 mld zł, chciałbym na moment powrócić do 1950 r., tzn. do idei, która legła u podstaw utworzenia tego Funduszu. Była to idea zrekompensowania kościołom straty materialnej, którą wówczas poniosły. Z materiałów archiwalnych Ministerstwa Rolnictwa i byłego Urzędu do Spraw Wyznań wynika, że na podstawie tej ustawy państwo przejęło od kościołów i związków wyznaniowych nieruchomości i majątki ziemskie o łącznym obszarze ok. 134 tys. ha, w tym od Kościoła katolickiego ok. 120 tys. ha. Oparcie Funduszu Kościelnego o dochody z tych majątków i nieruchomości, zgodnie z przepisem ustawy, o której mówimy, wymagałoby zaangażowania z budżetu państwa kwot znacznie większych niż przekazywane dotychczas na rzecz Funduszu dotacje budżetowe. Podjęliśmy trud oszacowania tych możliwych wydatków. Z szacunków tych wynika, że w roku bieżącym dochód z przyjętych przez państwo nieruchomości mógłby być określony na około 457 mld zł, tj. na poziomie czterokrotnie wyższym od faktycznych środków, jakie państwo na rzecz Funduszu przekazało. Przypominam, że jest to 110 mld zł. Za podstawę tego szacunku przyjęto owe 134 ha gruntów i przeciętny dochód z pracy w rolnictwie nieuspołecznionym z 1 ha przeliczeniowego, który w 1993 i 1994 r. ustalony został na poziomie 4 mln 480 tys. zł zgodnie z zarządzeniem ministra pracy i polityki socjalnej z dnia 26 lipca 1993 r. w sprawie określenia wysokości przeciętnego dochodu z pracy w rolnictwie nieuspołecznionym z 1 ha przeliczeniowego. Ten szacunek, który przedstawiłem jest najniższy z możliwych, ponieważ przyjęliśmy najniższą spośród występujących w dostępnych i publikowanych źródłach kategorię dochodu. Przy przyjęciu wyższej sumy kwota ta musiałaby być wielokrotnie wyższa”¹³⁹. Podstawą do obliczenia wysokości Funduszu był areał mniejszy niż wynika z zaprezentowanych wcześniej badań D. Walencika. Autor ten punktuje także zastosowane w

¹³⁹ Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, II Kadencja, Biuletyn Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektu ustawy o ratyfikacji Konkordatu między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, nr 1121/II, tekst dostępny pod adresem internetowym: <http://orka.sejm.gov.pl/biuletyn.nsf/b2?Open> (dostęp: 25.05.2023 r.).

powyższych obliczeniach uproszczenia. Bardziej szczegółowe szacunki pozwalają stwierdzić, że wysokość Funduszu powinna być w 1994 roku około 4,7 razy wyższa¹⁴⁰. Nie można jednak przyjąć, że współczynnik ten jest stały dla całego okresu funkcjonowania Funduszu Kościelnego (co zostanie niżej wykazane). Na przestrzeni lat zmieniały się wszystkie istotne dla obliczeń czynniki: areał upaństwowionych i niezwróconych kościelnych nieruchomości ziemskich, przeciętny dochód z pracy w rolnictwie nieuspołecznionym (w indywidualnych gospodarstwach rolnych) z 1 ha przeliczeniowego, a także wysokość Funduszu Kościelnego. Wobec powyższego oszacowanie różnicy między faktyczną wysokością Funduszu Kościelnego a jego właściwą wysokością wymagałoby dokonania odrębnych obliczeń dla każdego roku funkcjonowania Funduszu, a kluczowe dla dokładności szacunków byłoby szczegółowe ustalenie corocznych zmian w obszarze upaństwowionych dóbr martwej ręki.

Tabela nr 4. Budżet Funduszu Kościelnego w latach 1990–2023¹⁴¹

Rok	Budżet Funduszu Kościelnego (PLN)
1990	2 110 071
1991	4 459 747
1992	7 932 900
1993	9 474 400
1994	11 127 109
1995	15 122 318

¹⁴⁰ Por. D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 62 wraz z przypisem nr 766. Obliczenia własne.

¹⁴¹ Wszystkie kwoty zawarte w tabeli podano w wartościach po denominacji. W latach 1990–1996 uwzględniono w budżecie Funduszu Kościelnego także odsetki z rachunku bankowego. Na podstawie: *Przychody i wydatki Funduszu Kościelnego (1990–2004)* – plik dostępny pod adresem: <http://www.racjonalista.pl/xpliki/fundusz.pdf> (dostęp: 25.05.2023 r.); M. Piszcz-Czapła, *Kryteria wydatkowania środków Funduszu Kościelnego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2009, t. 12, s. 342; ustawa budżetowa na rok 2013 z dnia 25 stycznia 2013 r., Dz. U. poz. 169 z późn. zm.; ustawa budżetowa na rok 2014 z dnia 24 stycznia 2014 r., Dz. U. poz. 162; ustawa budżetowa na rok 2015 z dnia 15 stycznia 2015 r., Dz. U. poz. 153 z późn. zm.; ustawa budżetowa na rok 2016 z dnia 25 lutego 2016 r., Dz. U. poz. 278 z późn. zm.; ustawa budżetowa na rok 2017 z dnia 16 grudnia 2016 r., Dz. U. z 2017 r. poz. 108 z późn. zm.; ustawa budżetowa na rok 2018 z dnia 11 stycznia 2018 r., Dz. U. poz. 291; ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r., Dz. U. poz. 198; ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r., Dz. U. poz. 571 z późn. zm.; ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r., Dz. U. poz. 190 z późn. zm.; ustawa budżetowa na rok 2022 z dnia 17 grudnia 2021 r., Dz. U. poz. 270; ustawa budżetowa na rok 2023 z dnia 15 grudnia 2023 r., Dz. U. poz. 256.

1996	22 376 247
1997	25 400 000
1998	28 579 000
1999	36 778 000
2000	67 834 000
2001	132 280 000
2002	75 719 000
2003	78 333 000
2004	78 333 000
2005	78 333 000
2006	93 685 000
2007	96 684 000
2008	97 908 000
2009	99 429 000
2010	86 336 000
2011	89 185 000
2012	94 374 000
2013	94 374 000
2014	94 374 000
2015	118 230 000
2016	126 230 000
2017	133 230 000

2018	156 893 000
2019	140 834 000
2020	140 834 000
2021	140 834 000
2022	192 834 000
2023	215 982 000

Ustawowa wysokość Funduszu Kościelnego w III Rzeczypospolitej wzrasta stosunkowo dynamicznie, co związane jest przede wszystkim z nałożeniem na Fundusz sztywnego zadania opłacania części składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych. Trzeba zwrócić uwagę także na praktykę regularnego zwiększania budżetu Funduszu z rezerwy celowej lub ogólnej rezerwy budżetowej w związku z brakiem środków na realizację podstawowego celu Funduszu. Przedmiotowe dotacje przyznano w 2010 roku, a od 2012 roku dotacje przekazywane są regularnie, co najmniej raz w roku. W niektórych latach niewielka część przyznanych dotacji była zwracana do budżetu państwa jako niewykorzystana. Powyższe oznacza, że rzeczywista wysokość Funduszu Kościelnego jest znacząco wyższa od tej zapisanej w ustawie budżetowej na dany rok.

Tabela nr 5. Porównanie wysokości budżetu Funduszu Kościelnego zapisanego w ustawie budżetowej z danymi Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji o wysokości budżetu Funduszu Kościelnego w latach 2010–2021¹⁴²

Rok	Budżet Funduszu Kościelnego zapisany w ustawie budżetowej (PLN)	Faktyczny budżet Funduszu Kościelnego według danych MSWiA (PLN)	Wysokość dotacji przekazanych Funduszowi Kościelnemu (PLN)
2010	86 336 000	90 957 000	4 621 000
2011	89 185 000	89 185 000	0
2012	94 374 000	96 499 900	2 125 900
2013	94 374 000	94 374 000	23 856 000
2014	94 374 000	133 143 000	38 769 000
2015	118 230 000	128 059 000	9 829 000
2016	126 230 000	145 539 600	27 209 600
2017	133 230 000	158 768 000	25 538 000
2018	156 893 000	178 083 000	21 190 000
2019	140 834 000	170 559 933	29 947 560
2020	140 834 000	181 817 979	40 996 090
2021	140 834 000	193 664 000	-

¹⁴² Na podstawie: Ł. Bernaciński, *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w XXI w.*, „Łódzkie Studia Teologiczne” 2019, t. 28, nr 3, s. 53–54; odpowiedź Departamentu Bezpieczeństwa MSWiA z dnia 17 marca 2021 r. na wniosek o informację publiczną, znak DBI-WODO-0667-2-80/2021, dokument w prywatnych zbiorach autora (dalej: odpowiedź MSWiA z 17.03.2021 r.); odpowiedź Departamentu Bezpieczeństwa MSWiA z dnia 4 lipca 2023 r. na wniosek o informację publiczną, znak DBI-WODO.06770.3.109.2023, dokument w prywatnych zbiorach autora (dalej: odpowiedź MSWiA z 4.07.2023 r.). Kwoty w tabeli zostały zaokrąglone do pełnych złotych. W wypadku faktycznie wydatkowanej kwoty z Funduszu Kościelnego w 2023 roku w podanej kwocie zawiera się „ZUS za pierwsze półrocze oraz składki za grudzień 2022 r., a także jedna dotacja”. Informacji publicznej dotyczącej wysokości dotacji przekazanych Funduszowi Kościelnemu w latach 2021–2023 nie udzielono do czasu oddania dysertacji.

2022	192 834 000	200 123 000	-
2023	215 982 000	103 091 355	-

Badania D. Walencika wykazały, że Kościół katolicki może nadal oczekiwać na zwrot około 62 357,5844 ha nieruchomości ziemskich. Uwzględniając ten sam współczynnik, który w swych szacunkach przyjęło Biuro do Spraw Wyznań Urzędu Rady Ministrów w 1994 roku (1 ha fizyczny równa się 0,864 ha przeliczeniowego) można wskazać, że Kościół katolicki nie odzyskał nadal około 53 877 ha przeliczeniowych. Przeciętny dochód z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego wyniósł w 2018 roku 2 715 zł¹⁴³, w 2019 r. 3 244 zł¹⁴⁴, w 2020 roku 3 819 zł¹⁴⁵, a w 2021 roku 3 288 zł¹⁴⁶. Dane te pozwalają oszacować, że dochodowość nieruchomości niezwróconych największej wspólnoty religijnej w Polsce wyniosła w 2018 roku 146 276 055 zł, w 2019 roku 174 776 988 zł, w 2020 roku 205 756 263zł, a w roku 2021 177 147 576 zł.

Przykładowo należy także wskazać, że łączna kwota wydatków budżetu państwa ustalona na rok 2018 wyniosła 397 197 405 000 zł¹⁴⁷, a wydatki sektora finansów publicznych w tymże roku przewidziano na poziomie 861 726 400 000 zł¹⁴⁸. Oznacza to, że wydatki Funduszu Kościelnego w 2018 r. stanowiły niecałe 0,04% wydatków budżetu państwa oraz 0,02% wydatków sektora finansów publicznych, co przeczy podnoszonemu w przestrzeni medialnej argumentowi, o drenowaniu budżetu państwa przez Fundusz Kościelny.

Trzeba również podkreślić, że w pierwszej połowie lat 90. XX wieku większość środków Funduszu Kościelnego przekazywana była w formie dotacji na konserwację i remonty

¹⁴³ Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 23 września 2019 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2018 r., M. P. poz. 870.

¹⁴⁴ Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 23 września 2020 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2019 r., M. P. poz. 852.

¹⁴⁵ Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 22 września 2021 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2020 r., M. P. poz. 877.

¹⁴⁶ Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 22 września 2022 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2021 r., M. P. poz. 913.

¹⁴⁷ Art. 1 ust. 2 ustawy budżetowej na rok 2018.

¹⁴⁸ Uzasadnienie ustawy budżetowej na rok 2018, tablica 3. Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w roku 2018, <https://www.gov.pl/web/finanse/projekt-ustawy-budzetowej-na-rok-2018-przekazany-do-sejmu> (dostęp: 24.05.2023 r.).

zabytkowych obiektów sakralnych oraz na kościelną działalność społecznie użyteczną. Od roku 1995 ponad połowa budżetu Funduszu wydatkowana jest na opłacanie części składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych. Procentowy udział tego zadania w wydatkach Funduszu stale wzrastał. Od 1999 roku pochłaniał już co najmniej 80% budżetu, a w latach 2010–2015 – 100%. Analiza adresatów dotacji przekazywanych przez Fundusz Kościelny w latach 2016–2018 wykazała, że kwoty rozdysponowane na konserwację i remonty zabytkowych obiektów sakralnych oraz na kościelną działalność społecznie użyteczną przekazywane były osobom prawnym Kościoła katolickiego w proporcji zbliżonej do tej wynikającej z ustawowej zasady rozdysponowywania środków Funduszu¹⁴⁹.

Tabela nr 6. Nominalny i procentowy udział wydatków na poszczególne cele Funduszu Kościelnego w ogólnej kwocie jego wydatków w latach 1990–2022¹⁵⁰

Rok	Wydatki Funduszu Kościelnego (PLN)	Wysokość wydatków na system ubezpieczeń osób duchownych		Wysokość wydatków na konserwację i remonty zabytkowych obiektów sakralnych i kościelnych		Wysokość wydatków na wspomaganie kościelnej działalności społecznie użytecznej	
		Nominalnie	Procentowo	Nominalnie	Procentowo	Nominalnie	Procentowo
1990	2 101 400	166 100	7,90	667 500	31,77	1 267 800	60,33
1991	4 689 900	1 923 600	41,02	1 168 200	24,91	1 598 100	34,07
1992	7 878 700	2 830 200	35,92	2 510 000	31,86	2 538 500	32,22
1993	9 433 200	3 573 600	37,88	3 174 100	33,65	2 685 500	28,47
1994	11 099 300	5 162 500	46,51	2 868 500	25,84	3 068 300	27,65
1995	15 070 100	8 863 200	58,81	3 664 900	24,32	2 542 000	16,87

¹⁴⁹ Ł. Bernaciński, J. Wojtasik, *Beneficjenci dotacji udzielanych z Funduszu Kościelnego w latach 2016–2018*, „Gubernaculum et administratio”, 2019, t. 19, nr 1, s. 94–99.

¹⁵⁰ Na podstawie: D. Walencik, *Nieruchomości...*, s. 369–374; odpowiedź Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 6 grudnia 2017 r. na wniosek o udzielenie informacji publicznej, dokument w zbiorach własnych autora; odpowiedź Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 8 marca 2019 r. na wniosek o udzielenie informacji publicznej, dokument w zbiorach własnych autora; odpowiedź MSWiA z 17.03.2021 r.; odpowiedź MSWiA z 4.07.2023 r. Opracowanie własne. Podana wysokość wydatków na konserwację i remonty zabytkowych obiektów sakralnych i kościelnych w 2019 r. to zgodnie z danymi MSWiA „kwota łączna z wydatkami na wspomaganie kościelnej działalności społecznie użytecznej”.

1996	22 375 700	12 731 000	56,90	5 127 500	22,92	4 517 200	20,18
1997	25 400 000	16 368 800	64,45	5 217 700	20,54	3 813 500	15,01
1998	28 579 000	22 858 700	79,98	3 037 200	10,63	2 683 100	9,39
1999	36 768 000	29 898 400	81,32	3 969 500	10,80	2 900 100	7,88
2000	67 769 000	59 082 900	87,18	4 652 100	6,87	4 034 000	5,95
2001	132 280 000	121 541 000	91,88	6 276 000	4,75	4 463 000	3,37
2002	75 719 000	64 405 200	85,06	6 087 000	8,04	5 226 800	6,90
2003	78 333 000	66 506 300	84,90	6 167 700	7,87	5 659 000	7,23
2004	78 333 000	66 398 900	84,76	6 400 100	8,17	5 534 000	7,07
2005	78 333 000	70 164 500	89,57	4 508 500	5,76	3 660 000	4,67
2006	93 685 000	80 043 000	85,44	8 230 000	8,78	5 412 000	5,78
2007	96 684 000	83 416 000	86,28	8 718 000	9,02	4 550 000	4,70
2008	97 908 000	79 112 600	80,80	13 331 000	13,62	5 464 400	5,58
2009	95 929 000	91 363 200	95,24	2 999 800	3,13	1 566 000	1,63
2010	88 806 800	88 806 800	100	-	-	-	-
2011	89 185 000	89 185 000	100	-	-	-	-
2012	96 499 900	96 499 900	100	-	-	-	-
2013	118 230 000	118 230 000	100	-	-	-	-
2014	133 143 000	133 143 000	100	-	-	-	-
2015	128 059 000	128 059 000	100	-	-	-	-
2016	145 439 600	133 650 000	91,89	6 973 000	4,79	4 816 600	3,31
2017	158 768 000	143 885 000	90,63	10 636 400	6,70	4 228 500	2,66
2018	178 083 000	148 264 000	83,25	29 713 000	16,68	1 769 500	0,99

2019	170 559 933	152 873 839	89,63	17 686 000	10,37	-	-
2020	181 817 979	170 746 056	93,91	10 408 000	5,72	664 000	0,37
2021	193 664 000	182 149 000	94,05	11 145 000	5,75	370 000	0,20
2022	200 123 000	189 302 000	94,59	9 936 000	4,96	885 000	0,45

3.2. Finansowanie negatywne

Drugi typ finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych stanowi finansowanie negatywne, którego istotą jest zaniechanie przez państwo obciążania kościołów i innych związków konfesyjnych podatkami bezpośrednimi, pośrednimi czy lokalnymi w całości albo w części. Wykorzystanie w systemie finansowania wspólnot religijnych finansowania negatywnego stawia związki wyznaniowe w uprzywilejowanej pozycji względem innych podmiotów, które w zbliżonej sytuacji zobowiązane byłyby do uiszczenia daniny publicznej w pełnej wysokości. Powstrzymanie się od poboru należnych danin wpływa bezpośrednio na sytuację majątkową kościołów i innych związków wyznaniowych poprzez zmniejszenie poziomu ich zobowiązań, a w wypadku prowadzenia działalności gospodarczej może skutkować poprawą pozycji konkurencyjnej na rynku¹⁵¹.

We wszystkich powojennych indywidualnych ustawach wyznaniowych oraz u.g.w.s.w. wyrażona została zasada, zgodnie z którą majątek i przychody kościołów i innych związków wyznaniowych podlegają ogólnie obowiązującym przepisom podatkowym, z wyjątkami określonymi w odrębnych ustawach¹⁵². Kościelne osoby prawne są zwolnione od opodatkowania z tytułu przychodów ze swojej działalności niegospodarczej. Natomiast dochody z działalności gospodarczej osób prawnych kościołów i innych związków wyznaniowych oraz spółek, których udziałowcami są wyłącznie te osoby, są zwolnione od opodatkowania w części, w jakiej zostały przeznaczone w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na cele kultowe, oświatowo-wychowawcze, naukowe, kulturalne, działalność charytatywno-opiekuńczą, punkty katechetyczne, konserwację zabytków oraz na inwestycje

¹⁵¹ Por. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 73–74.

¹⁵² Art. 13 ust. 1 u.g.w.s.w.; art. 55 ust. 1 u.s.p.k.k.; art. 40 ust. 1 u.s.p.p.a.k.p.; art. 34 ust. 1 u.s.p.k.e.-a.; art. 19 ust. 1 u.s.p.k.e.-r.; art. 28 ust. 1 u.s.p.k.a.d.s.; art. 33 ust. 1 u.s.p.k.ch.b.; art. 29 ust. 1 u.s.p.k.e.-m.; art. 27 ust. 1 u.s.p.k.p.; art. 25 ust. 1 u.s.p.g.w.ż.; art. 24 ust. 1 u.s.p.k.k.m.; art. 26 ust. 1 u.s.p.k.s.m.; art. 29 ust. 1 u.s.p.k.z.

sakralne i inwestycje kościelne, których przedmiotem są punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze, jak również remonty tych obiektów¹⁵³.

Szczególne sytuacja podatkowa związków konfesyjnych jest najlepiej widoczna w podatkach bezpośrednich i lokalnych. Ulgi fiskalne, z których korzystają wspólnoty religijne dotyczą przede wszystkim podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych¹⁵⁴ (bezpośrednie), a także podatku od nieruchomości oraz od spadków i darowizn¹⁵⁵ (lokalne). Należy jednak odnotować, że ostatni z wymienionych podatków dotyczy aktualnie jedynie obdarowania osób fizycznych. Zwolnione z należności celnych przywózowych są towary dla kościelnych osób prawnych przeznaczone na cele charytatywno-opiekuńcze, oświatowo-wychowawcze, a także towary o charakterze kulturalnym, które będą wykorzystywane w celach kultu. Podstawa prawna przedmiotowych zwolnień znajduje się zarówno w aktach rangi ustawowej, jak i prawie Unii Europejskiej¹⁵⁶.

Kościelne osoby prawne zwolnione są także z opłaty skarbowej oraz opłat sądowych – z wyłączeniem opłat kancelaryjnych – w ustawowo opisanych i ściśle interpretowanych przypadkach¹⁵⁷. Zdaniem B. Rakoczego wykładnia celowościowa i systemowa wskazuje na to, że kościelne osoby prawne zwolnione są z podatku od czynności cywilnoprawnych, czyli dawniejszej opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych¹⁵⁸. Natomiast Jacek Patyk podnosi, że kościelne osoby prawne mogą korzystać ze zwolnień zarówno w podatku od czynności cywilnoprawnych (na podstawie przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁵⁹), jak i w obecnie obowiązującej opłacie skarbowej (na podstawie ustaw

¹⁵³ Art. 55 ust. 2-3 u.s.p.k.k., art. 40 ust. 2-3 u.s.p.p.a.k.p., art. 13 ust. 2 i 5 u.g.w.s.w., art. 17 ust. 1 pkt 4a i 4b u.p.d.o.p.

¹⁵⁴ Por. szerz. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 74–86; P. Stanisiz, *Zwolnienia podatkowe i celne kościelnych osób prawnych* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisiz, op. cit., s. 254–256; J. Krukowski, *Polskie...*, s. 226–227, 229–230.

¹⁵⁵ Art. 13 ust. 6 u.g.w.s.w.; art. 55 ust. 4–6 u.s.p.k.k.; art. 40 ust. 4–6 u.s.p.p.a.k.p.; art. 34 ust. 3–4 u.s.p.k.e.-a.; art. 19 ust. 3–4 u.s.p.k.e.-r.; art. 28 ust. 3 u.s.p.k.a.d.s.; art. 33 ust. 3 u.s.p.k.ch.b.; art. 29 ust. 3 u.s.p.k.e.-m.; art. 27 ust. 2–3 u.s.p.k.p.; art. 25 ust. 2–3 u.s.p.g.w.ż.; art. 24 ust. 2–3 u.s.p.k.k.m.; art. 26 ust. 2–3 u.s.p.k.s.m.; art. 29 ust. 2–3 u.s.p.k.z.

¹⁵⁶ Por. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 89–91; P. Stanisiz, *Zwolnienia...*, s. 259–260; B. Rakoczy, *Ustawa...*, s. 341–342.

¹⁵⁷ Art. 55 ust. 6 i 9 u.s.p.k.k.; art. 40 ust. 6 i 9 u.s.p.p.a.k.p.; art. 34 ust. 5–6 u.s.p.k.e.-a.; art. 19 ust. 5–6 u.s.p.k.e.-r.; art. 28 ust. 4 i 6 u.s.p.k.a.d.s.; art. 33 ust. 4 i 6 u.s.p.k.ch.b.; art. 29 ust. 4 i 6 u.s.p.k.e.-m.; art. 27 ust. 4 i 6 u.s.p.k.p.; art. 25 ust. 4–5 u.s.p.g.w.ż.; art. 24 ust. 4 i 6 u.s.p.k.k.m.; art. 26 ust. 4 i 6 u.s.p.k.s.m.; art. 29 ust. 4 i 6 u.s.p.k.z.

¹⁵⁸ B. Rakoczy, *Ustawa...*, s. 335–336.

¹⁵⁹ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 170 z późn. zm.

wyznaniowych)¹⁶⁰. Choć w u.s.p.k.k. i u.s.p.p.a.k.p. znajduje się także zwolnienie z opłat notarialnych, to zdaniem części środowiska notariuszy w praktyce zwolnienie to już nie obowiązuje¹⁶¹. W czasie prac nad obiema wyżej wskazanymi ustawami funkcjonowały państwowe biura notarialne, które zostały definitywnie sprywatyzowane na mocy ustawy Prawo o notariacie¹⁶². W związku ze zmianą systemową, w wyniku której kancelarie notarialne prowadzone są w formie działalności gospodarczej, nie obowiązują już opłaty notarialne, a wynagrodzenie notariusza podlega zasadom rynkowym z określeniem jednak jego górnej granicy (art. 5 § 1)¹⁶³. Ponadto trzeba zauważyć, że w ustawach wyznaniowych uchwalonych po 1989 r. nie wskazuje się zwolnienia kościelnych osób prawnych z podatku od spadków i darowizn, który w dacie uchwalania tychże ustaw nie dotyczył już osób prawnych. Podobna argumentacja może znaleźć zastosowanie dla wykazania nieobowiązywania zwolnienia z opłat notarialnych. Skoro one już nie obowiązywały, to ustawodawca nie uwzględnił ich w treści przepisu. Wskazywałoby to, że także w wypadku osób prawnych Kościoła katolickiego i Kościoła prawosławnego zwolnienie to już nie obowiązuje. Przyjęcie powyższych argumentów pozwala także uniknąć sporu dotyczącego zwolnienia z opłat notarialnych jedynie osób prawnych dwóch wybranych kościołów, co może budzić wątpliwości z perspektywy art. 25 ust. 1 Konstytucji. Należy jednak odnotować, że w opinii Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji omawiany przepis jako *lex specialis* „wynegocjowany” w trakcie procesu legislacyjnego, nadal obowiązuje, nie rodzi wątpliwości w zakresie równouprawnienia związków wyznaniowych, a samorząd notarialny nie zgłaszał zastrzeżeń do brzmienia przepisu¹⁶⁴. W praktyce wielu notariuszy dokonuje czynności notarialnych na rzecz organizacji *non-profit* oraz kościelnych osób prawnych za symboliczną opłatą niepokrywającą kosztów dokonania czynności.

Do finansowania negatywnego zaliczyć należy także możliwość nabywania na preferencyjnych warunkach (w trybie bezprzetargowym lub za bonifikatą) przez związki wyznaniowe o uregulowanych stosunkach z państwem, nieruchomości będących własnością Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, jeśli nieruchomości te zostaną

¹⁶⁰ Por. J. Patyk, op. cit., s. 193–198.

¹⁶¹ Odmienne: B. Rakoczy, *Ustawa...*, s. 334–336; T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 91.

¹⁶² Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, Dz. U. z 2022 r., poz. 1799.

¹⁶³ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, Dz. U. z 2020 r., poz. 1473 z późn. zm.

¹⁶⁴ Teksty interpelacji oraz odpowiedzi na nią dostępne na stronie internetowej Sejmu: Interpelacja nr 2760 w sprawie zwolnień z opłaty notarialnej dla wybranych kościołów i związków wyznaniowych, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=DC41329C3152357CC1257FA1004933D4> (dostęp: 31.05.2023 r.).

przeznaczone na cele działalności sakralnej¹⁶⁵. Zastosowanie bonifikaty, o której mowa w art. 68 u.g.n. jak i określenie jej wysokości jest dowolne. Ustawodawca nie wskazuje jak duże może być obniżenie ceny wskazanej jako wartość nieruchomości po jej ustaleniu przez rzeczoznawcę majątkowego¹⁶⁶. W literaturze wskazuje się na przypadki, w których kościelne osoby prawne nabywały nieruchomości nawet za 1% ich wartości¹⁶⁷. W doktrynie podnosi się, że włączenie związków wyznaniowych w krąg podmiotów uprawnionych do preferencyjnego nabywania nieruchomości „nie powinno budzić zastrzeżeń”, bowiem działanie ustawodawcy wiąże się z „konstytucyjnym zagwarantowaniem własności” oraz realizacją prawa do posiadania świątyń i innych miejsc kultu¹⁶⁸. Jednocześnie dostrzega się, że omawiane instytucje tworzą pola do „potencjalnych kontrowersji czy nadużyć”¹⁶⁹.

3.3. Finansowanie pośrednie

Trychotomicznego podziału kategorii finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych dopełnia finansowanie pośrednie, które polega na wprowadzaniu przez ustawodawcę bodźców do dotowania instytucji wyznaniowych przez osoby trzecie. System zachęt podatkowych nie dotyczy w tym wypadku bezpośrednio kościołów i innych związków konfesyjnych, lecz wpływa korzystnie na ich sytuację materialną¹⁷⁰. Mechanizmy prawne, które w założeniu prawodawcy mają skłonić osoby postronne do przekazywania donacji na rzecz wspólnot religijnych to przede wszystkim zwolnienia fiskalne wynikające z korzystnego zakwalifikowania przekazywanych przez darczyńcę środków. Innym udogodnieniem jest zwolnienie obdarowanego z obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów z niegospodarczej działalności statutowej¹⁷¹, które jest elementem finansowania pośredniego, bowiem stanowi uproszczenie procedury przekazywania środków w ramach fundamentalnego źródła przychodów związków wyznaniowych, czyli datków pieniężnych lub rzeczowych składanych

¹⁶⁵ Art. 37 ust. 2 pkt 10 i art. 68 ust. 1 pkt 6 u.g.n.

¹⁶⁶ B. Rakoczy, *Ustawa...*, s. 273.

¹⁶⁷ P. Borecki, *Problem prawa własności a funkcjonowanie kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce* [w:] *Prawne granice wolności sumienia i wyznania*, red. R. Wieruszewski, M. Wyrzykowski, L. Kondratiewa-Bryzik, Warszawa 2012, s. 132–133.

¹⁶⁸ T. Stanisławski, A. Filak, *Nabywanie przez kościoły i inne związki wyznaniowe nieruchomości z bonifikatą. Uwagi do art. 68 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2022, nr 25, s. 326, 337.

¹⁶⁹ *Ibidem*, s. 337–338.

¹⁷⁰ Por. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 94–95.

¹⁷¹ Art. 55 ust. 2 u.s.p.k.k.; art. 40 ust. 2 u.s.p.p.a.k.p; art. 13 ust. 2 u.g.w.s.w.

przy okazji posługi duszpasterskiej (ofiarności wiernych)¹⁷². W wyniku wprowadzenia powyższej regulacji do większości tego rodzaju czynności dochodzi poza systemem finansów publicznych, ponieważ pozostają one niezarejestrowane.

Istnieją także procedury, dzięki którym darowizny składane na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych są ewidencjonowane. Pierwszą z możliwości jest złożenie darowizny na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą niektórych wspólnot religijnych¹⁷³, drugą stanowi darowizna na cele kultu religijnego¹⁷⁴, a trzecią możliwością korzystnego rozliczenia darowizny jest przekazanie jej na działalność pożytku publicznego opisaną w art. 3 i 4 ust. 1 u.d.p.p.w.¹⁷⁵. Kościelne jednostki organizacyjne mogą być obdarowanymi z tytułu działalności pożytku publicznego, jeżeli ich cele statutowe obejmują prowadzenie takiej działalności. Darowizny składane na ten cel nie będą jednak przedmiotem szerszego omówienia, bowiem dotyczą każdej organizacji pozarządowej prowadzącej działalność w sferze zadań publicznych określonych w przedmiotowej ustawie, w tym także podmiotów kościelnych, których działalność społecznie użyteczna zrównana jest pod względem prawnym z analogiczną działalnością świeckich organizacji pozarządowych oraz instytucji państwowych. W powyższych przypadkach kwota dokonanej donacji pomniejsza podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym¹⁷⁶.

Wysokość darowizn przekazywanych na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą nie jest limitowana. Oznacza to, że – pod pewnymi warunkami – darczyńca może przekazać do 100% dochodu osiągniętego w danym roku podatkowym, unikając jednocześnie opodatkowania podatkiem dochodowym¹⁷⁷. W wypadku działalności charytatywno-opiekuńczej Kościoła katolickiego i Kościoła prawosławnego uprawnione do odliczenia darowizn są zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne. Jedynie osoby fizyczne mogą odliczyć darowiznę na kościelną działalność charytatywną pozostałych związków

¹⁷² Por. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 95.

¹⁷³ Art. 55 ust. 7 u.s.p.k.k.; art. 40 ust. 7 u.s.p.p.a.k.p.; art. 34 ust. 2 u.s.p.k.e.-a.; art. 19 ust. 2 u.s.p.k.e.-r.; art. 28 ust. 5 u.s.p.k.a.d.s.; art. 33 ust. 5 u.s.p.k.ch.b.; art. 29 ust. 5 u.s.p.k.e.-m.; art. 27 ust. 5 u.s.p.k.p.; art. 24 ust. 5 u.s.p.k.k.m.; art. 26 ust. 5 u.s.p.k.s.m.; art. 29 ust. 5 u.s.p.k.z.

¹⁷⁴ Art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2022 r., poz. 2647 z późn. zm. (dalej: u.p.d.o.f.) oraz art. 18 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

¹⁷⁵ Art. 26 ust. 1 pkt 9 lit. a u.p.d.o.f. oraz art. 18 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

¹⁷⁶ O skutkach dla budżetu państwa – por. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 102–105, 110–113; Ł. Bernaciński, *Odliczenia darowizn na cele kultu religijnego dokonywane przez uprawnione osoby prawne w latach 2004–2016*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2019, t. CX, s. 29–30.

¹⁷⁷ Por. A.M. Abramowicz, *Ulgi podatkowe z tytułu darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2019, t. 22, s. 205–209.

wyznaniowych o uregulowanej odrębną ustawą sytuacji prawnej w Rzeczypospolitej, z wyłączeniem jednak gmin wyznaniowych żydowskich, Wschodniego Kościoła Staroobrzędowego, Karaimskiego Związku Religijnego w RP oraz Muzułmańskiego Związku Religijnego w RP, ponieważ w przedmiotowych ustawach wyznaniowych nie pomieszczono odpowiednich regulacji. Analogicznego przepisu nie ma także w u.g.w.s.w. Przekazywanie darowizn w ewidencjonowanym trybie jest bardziej opłacalne dla darczyńcy, ponieważ w praktyce nie musi on odprowadzać podatku dochodowego od wartości datku. Należy podatek obliczany jest od dochodu w pomniejszonej wysokości, a zatem odliczenie przekazanej w ewidencjonowany sposób darowizny przekłada się na niższy wymiar daniny.

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) uprawnieni są do odliczenia od podstawy obliczenia podatku¹⁷⁸ darowizn na cele organizacji pożytku publicznego, cele kultu religijnego, na cele krwiodawstwa, a także od 2019 roku na cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe oraz publicznym placówkom i centrom. Darowizna może zostać odliczona w pełnej wysokości jednak wysokość odliczeń z powyższych tytułów nie może w sumie przekroczyć 6% dochodu¹⁷⁹. Odliczeniu nie podlegają darowizny przekazane na rzecz osób fizycznych oraz niektórych osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej¹⁸⁰, a także darowizny, których wartość podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodu na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 11 u.p.d.o.f.¹⁸¹.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) mogą odliczyć od podstawy opodatkowania darowizny przekazane na cele pożytku publicznego, cele kultu religijnego oraz cele kształcenia zawodowego publicznym szkołom prowadzącym kształcenie zawodowe oraz publicznym placówkom i centrom w łącznej wysokości nieprzekraczającej 10% dochodu¹⁸². Powyższych darowizn nie można odliczyć, jeśli zostały przekazane osobom fizycznym lub niektórym osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej¹⁸³. Nie odlicza się także darowizn, których wartość uprzednio zaliczono do kosztów

¹⁷⁸ O użyciu w ustawach podatkowych pojęć „podstawa obliczenia podatku” i „podstawa opodatkowania” – por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 485–487.

¹⁷⁹ Art. 26 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.

¹⁸⁰ Art. 26 ust. 5 u.p.d.o.f.

¹⁸¹ Art. 26 ust. 6f u.p.d.o.f.

¹⁸² Art. 18 ust. 1 pkt 1, 7–8 u.p.d.o.p.

¹⁸³ Art. 18 ust. 1a u.p.d.o.p.

uzyskania przychodu¹⁸⁴. Odliczenie darowizn na cele kształcenia zawodowego stosuje się w przypadku, gdy przedmiotem darowizny są materiały dydaktyczne lub środki trwałe, z wyjątkiem materiałów dydaktycznych lub środków trwałych, które nie są kompletne, zdatne do użytku lub są starsze niż 12 lat¹⁸⁵. Jeżeli wysokość darowizn przekazanych na wyżej wymienione cele przekracza 10% dochodu podatnika, nadwyżka nie może zostać odliczona od podstawy opodatkowania. Obliczanie wartości darowizn składanych w formie rzeczowej dokonuje się z uwzględnieniem normy art. 18 ust. 1b u.p.d.o.p.

Adresatem darowizny na cele kultu religijnego może być jedynie kościelna osoba prawna lub inna instytucja wyznaniowa, która urzeczywistnia cele kultu religijnego, jak na przykład Katolickie Towarzystwo Kulturalne czy Radio Maryja. Ze względu na nieostre pojęcie celów kultu religijnego, badanie realizacji tychże celów sprowadza się często do sprawdzenia statusu adresata. Stwierdzenie, że adresatem darowizny jest kościelna jednostka organizacyjna jest zwykle wystarczające dla potwierdzenia przeznaczenia darowizny na cele kultu religijnego¹⁸⁶. Znany jest pogląd, zgodnie z którym odliczyć od podstawy opodatkowania można jedynie darowiznę przekazaną na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych, które zostały oficjalnie uznane przez państwo, niemożliwym zaś byłoby odliczenie darowizny przekazanej na rzecz „wyznania (sekty) nieuznanej oficjalnie za wyznanie w rozumieniu polskich przepisów prawnych”¹⁸⁷. Jednocześnie nie precyzuje się czy pod pojęciem „uznanego prawnie wyznania” kryją się wszystkie związki wyznaniowe, w tym wpisane do Rejestru kościołów i innych związków wyznaniowych, czy jedynie te, których relacje z państwem zostały uregulowane odrębną ustawą. Wydaje się, że należy przyjąć szersze rozumienie zwrotu „w rozumieniu polskich przepisów prawnych”. Jak natomiast trafnie wskazuje Piotr Karwat, sformułowanie przepisu nie przesądza, że adresatem darowizny muszą być związki wyznaniowe lub ich jednostki organizacyjne, jednak zasadność odliczenia darowizny na cele religijne dokonanej na rzecz podmiotu niebędącego związkiem wyznaniowym, kościelną osobą prawną lub spółką zależną od związku wyznaniowego mogłaby powodować trudności w wykazaniu religijnego celu takiej darowizny¹⁸⁸. Artykuł 26 ust. 1 pkt 9 lit. b u.p.d.o.f. oraz art.

¹⁸⁴ Art. 16 ust 1 pkt. 14 w związku z art. 18 ust. 1k u.p.d.o.p.

¹⁸⁵ Art. 18 ust. 1ca u.p.d.o.p., art. 26 ust. 6ea u.p.d.o.f.

¹⁸⁶ Por. J. Koredczuk, *Ulgi podatkowe z tytułu darowizn jako źródło finansowania Kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich działalności* [w:] *Finansowanie Kościołów...*, s. 269.

¹⁸⁷ M. Pogoński, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 614.

¹⁸⁸ P. Karwat, *Art. 18. Podstawa opodatkowania. Odliczenia* [w:] G. Dźwigala, Z. Huszcz, R. Krasnodębski, M.K. Ślifirczyk, F. Światała, P. Karwat, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2009, s. 645 wraz z literaturą tam przywołaną.

18 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. zawierają jedynie przesłankę przedmiotową możliwości odliczenia darowizny, w postaci celu, na jaki darowizna ma zostać przeznaczona. To lakoniczne sformułowanie nie pozwala twierdzić, iż intencją ustawodawcy było stworzenie zachęty finansowej do dotowania tylko wspólnot religijnych, które uregulowały swe stosunki z państwem odrębną ustawą. Jeśli rzeczywiście takie *ratio legis* przyświecałoby prawodawcy, to powinno ono swoje odzwierciedlenie znaleźć w literalnym brzmieniu przepisu. Nie ma także podstaw by twierdzić, że obdarowanym może być jedynie uznany prawnie kościół lub inny związek wyznaniowy¹⁸⁹. W obecnej sytuacji, przedmiotowe normy należy interpretować w ten sposób, że można odliczyć od podstawy opodatkowania darowiznę na cele kultu religijnego przekazaną każdej instytucji wyznaniowej z zastrzeżeniem, iż udowodniony zostanie realizowany przez ten podmiot cel kultu religijnego. W wypadku kościelnych jednostek organizacyjnych stosowane jest w tym zakresie swego rodzaju nieformalne domniemanie, że działalność tych jednostek wypełnia cele kultu religijnego. Taka praktyka znajduje potwierdzenie w poglądach doktryny, gdzie za darowizny na cele kultu religijnego uznaje się „wszelkie darowizny wspierające istnienie tego kultu (...) dotyczy to również utrzymania miejsc kultu religijnego czy działalności misyjnej podejmowanej przez organizację religijną (...)”¹⁹⁰. Jeśli obdarowanym miałyby zostać nieuznana prawnie grupa wyznaniowa, grupa destrukcyjna czy sekta, wykazanie, że adresat prowadzi działalność wspierającą istnienie kultu religijnego może okazać się niemożliwe.

Ustawodawca nakłada na darczyńcę obowiązek udokumentowania wysokości przekazanej darowizny w formie dowodu wpłaty na rachunek bankowy obdarowanego albo (w wypadku darowizny innej niż pieniężna) dokumentem, z którego wynika wartość darowizny wraz z oświadczeniem obdarowanego o jej przyjęciu¹⁹¹. W rocznym zeznaniu podatkowym darczyńca wykazuje wysokość przekazanych darowizn oraz kwotę dokonanego odliczenia, a także dane pozwalające zidentyfikować obdarowanego, w szczególności nazwę, adres czy Numer Identyfikacji Podatkowej (NIP)¹⁹². Należy także odnotować, że prawnopodatkowe regulacje przekazywania darowizn kościelnym jednostkom organizacyjnym są dużo bardziej rozbudowane i szczegółowe niż wynikałoby to z powyższego przeglądu, jednak pozostałe

¹⁸⁹ Por. pismo z dnia 6 października 2006 r., Opolski Urząd Skarbowy w Opolu, PD/423-30/GC/2006 – Kwalifikacja wydatków na cele kultu religijnego, opublikowane w: „Serwis Podatkowy” 2007, nr 2, s. 61.

¹⁹⁰ A. Mariański, *Podstawa opodatkowania i wysokość podatku* [w:] A. Krajewska, A. Mariański, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. IV, Warszawa 2016, s. 586.

¹⁹¹ Art. 18 ust. 1c u.p.d.o.p., art. 26 ust. 7 u.p.d.o.f.

¹⁹² Art. 18 ust. 1g u.p.d.o.p., art. 26 ust. 6b u.p.d.o.f.

normy mają niewielki wpływ na sytuację prawną darczyńcy, szczególnie w typowej sytuacji darowania środków pieniężnych.

Trzeba zauważyć, że mechanizm przekazania darowizn na cele kultu religijnego z możliwością odliczenia jej wysokości od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym nie jest powszechnie wykorzystywany. W 2016 roku jedynie 140 042 podatników PIT (0,57% ogółu) zdecydowało o odliczeniu darowizny oraz 1 018 podatników CIT (0,31% ogółu). Niewielki odsetek podmiotów korzystających z omawianej możliwości oraz relatywnie niewielka kwota odliczanych darowizn przełożyła się na wykorzystanie instytucji na poziomie odpowiednio 0,33% i 0,12%¹⁹³. Wśród wielu przyczyn niskiego stopnia wykorzystania instytucji trzeba wymienić przede wszystkim brak upowszechnienia wiedzy wśród wiernych o innej możliwej formie złożenia „datków na kościół” niż tradycyjnie przyjęta, a także wyższy stopień skomplikowania czynności w trybie przekazania darowizny w ewidencjonowany sposób. Ta druga przyczyna występuje tylko wtedy, gdy darczyńca chce odliczyć darowiznę od podstawy opodatkowania, bowiem trudno mówić w dzisiejszych czasach o wysokim stopniu skomplikowania dokonania przelewu na rachunek bankowy obdarowanego. Dla osób prawnych atrakcyjniejszą alternatywą wykorzystywaną przy planowaniu podatkowym jest przekazanie darowizny na fundację korporacyjną, czyli założoną przez przedsiębiorstwo. Pozwala to na obniżenie podstawy opodatkowania przy jednoczesnym pozostawieniu kwot pieniężnych w podmiocie związanym z darczyńcą.

4. Polski system finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych na tle europejskich doświadczeń prawnych i finansowych w relacjach państwo-kościół

Na kształtowanie się modelu relacji państwo-kościół decydujący wpływ mają tradycje kulturowe oraz założenia ideologiczno-polityczne obecne w państwie¹⁹⁴. Wyraźnym przykładem tych ostatnich mogą być relacje PRL ze wspólnotami religijnymi, które wynikały z ideologii marksistowskiej i podporządkowane zostały realizacji jej dogmatów¹⁹⁵. Jednak

¹⁹³ Ł. Bernaciński, *Wykorzystywanie przez osoby fizyczne uprawnienia do odliczenia darowizn na cele kultu religijnego w latach 2009–2016* [w:] *Problemy nauk prawnych. Tom 4*, red. K. Pujer, Wrocław 2017, s. 24–25; idem, *Odliczenia...*, s. 33.

¹⁹⁴ J. Krukowski, *Systemy finansowania Kościołów w świecie współczesnym. Zarys problematyki* [w:] *Finansowanie Kościołów...*, s. 343–344.

¹⁹⁵ Por. K. Dyda, *Konstytucyjna zasada oddzielenia państwa od kościoła w działalności Wydziału do spraw Wyznań Urzędu Wojewódzkiego w Krośnie wobec Kościoła katolickiego*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2017,

chronologicznie najwcześniej wykształciły się państwa wyznaniowe charakteryzujące się monizmem religijno-politycznym, który skupiał się w osobie władcy państwa¹⁹⁶. W kręgu kultury zachodniej odejście od monizmu religijno-politycznego dokonało się pod wpływem słów Jezusa Chrystusa „[o]ddajcie więc Cezarowi to, co należy do Cezara, a Bogu to, co należy do Boga”¹⁹⁷ oraz założenia przez niego Kościoła wraz z hierarchiczną strukturą odrębną od władzy państwowej¹⁹⁸. Następnie pod wpływem krytyki koncepcji państwa opartego na religijnych dogmatach rozwijano na przestrzeni wieków naukę o systemie rozdziału kościoła i państwa¹⁹⁹. Istotą paradygmatu dualizmu religijno-politycznego jest rozróżnienie dwóch rodzajów społeczności – kościelnej i państwowej – istniejących w jednym państwie i składających się z tych samych osób, które są jednocześnie obywatelami państwa oraz członkami wspólnoty religijnej. Rozdział prerogatyw religijnych i politycznych między kościoły i inne związki wyznaniowe oraz państwo znajduje swoje odzwierciedlenie w zadaniach realizowanych przez te podmioty. Związki konfesyjne służą wiernym w zaspokajaniu potrzeb duchowych, dając szansę religijno-moralnego postępu. Zadaniem państwa jest zabezpieczenie warunków życia doczesnego zarówno jednostce, jak i całemu społeczeństwu poprzez stworzenie okoliczności sprzyjających rozwojowi materialnemu, zagwarantowanie realizacji praw oraz zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego.

Konstytutywną cechą państwa wyznaniowego jest przyznanie jednej religii statusu religii oficjalnej, państwowej oraz finansowanie jej z budżetu państwa. Państwa wyznaniowe w wersji zmodernizowanej („otwarte”) rezygnują z afirmacji określonej religii jako jedynie prawdziwej oraz gwarantują obywatelom wolność w zakresie wyboru wyznawanego światopoglądu czy praktykowanej religii. Tradycyjne, czy inaczej „zamknięte” państwa wyznaniowe, obecne głównie we wschodnim kręgu kulturowym, ustanawiają religię państwową przy jednoczesnej afirmacji doktryny religii narodowej jako jedynie prawdziwej. Ponadto ich porządek prawny, inaczej niż w państwach wyznaniowości zmodernizowanej, przewiduje zakaz praktykowania religii innej niż państwowa oraz konwersji z religii

t. XX, s. 336–345; W. Brzozowski, *Państwo wyznaniowe a państwo ideologiczne* [w:] *Państwo wyznaniowe. Doktryna, prawo i praktyka*, red. J. Szymanek, Warszawa 2011, s. 52–56.

¹⁹⁶ Por. J. Krukowski, *Państwo i Kościół*, Lublin 2000, s. 15–16; idem, *Kościelne prawo publiczne. Prawo konkordatowe*, Lublin 2013, s. 15–16; A. Mezglewski, *Systemy relacji państwo-kościół w ujęciu historycznym* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, op. cit., s. 13–14.

¹⁹⁷ *Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu*, Poznań–Warszawa 1990, wersety: Łk 20, 25, Mt 22, 21b.

¹⁹⁸ Por. J. Krukowski, *Państwo...*, s. 16–18; idem, *Kościelne prawo...*, s. 16–19.

¹⁹⁹ Por. M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 82–92.

państwowej na inną²⁰⁰. Złamanie powyższych zakazów obwarowane jest często sankcją w postaci kary śmierci. Do państw wyznaniowych tradycyjnych zaliczyć należy na przykład Arabię Saudyjską, Irak, Iran czy Jemen²⁰¹. Również w Europie występują państwa wyznaniowe, lecz jedynie w wersji otwartej. Do takich państw zaszeregować można przykładowo Danię, Finlandię, Islandię i Norwegię, gdzie kościołem państwowym jest Kościół luterński; Wielką Brytanię, w której religią narodową pozostaje anglikanizm czy Grecję, która status kościoła państwowego przyznała Kościołowi prawosławnemu²⁰². Ponadto J. Krukowski uznaje Federację Rosyjską za państwo *quasi*-wyznaniowe, ponieważ formalnie pozostaje ona państwem świeckim, lecz jednocześnie finansuje z budżetu państwowego Rosyjską Cerkiew Prawosławną z pominięciem pozostałych związków wyznaniowych²⁰³. Wśród nielicznych katolickich państw wyznaniowych wymienić można Republikę Malty, która w art. 2 ust. 1 swej konstytucji stwierdza, że Rzymska Apostolska Religia Katolicka jest religią państwową²⁰⁴; Księstwo Lichtensteinu, którego konstytucja z dnia 5 października 1921 r. w art. 37 ust. 2 stwierdza między innymi, że „Kościół rzymskokatolicki jest Kościołem państwowym i jako taki korzysta z pełnej ochrony państwa (...)”²⁰⁵, a także Księstwo Monako, w którego Konstytucji z dnia 17 grudnia 1962 r. art. 9 stanowi „Religia katolicka, apostolska i rzymska jest religią Państwa”²⁰⁶. Można przyjąć, że wyjątkowe występowanie katolickich państw wyznaniowych jest skutkiem Soboru Watykańskiego II i nauki o niezależności i autonomii kościoła i państwa, każdego w swoim zakresie²⁰⁷. Przed *Vaticanum II* jako katolickie państwa wyznaniowe klasyfikowano Luksemburg, Hiszpanię, Włochy czy większość państw Ameryki

²⁰⁰ Podział za: J. Krukowski, *Konkordat polski...*, Lublin 1999, s. 36–37; idem, *Polskie...*, s. 25–26. O cechach charakterystycznych państwa w systemie powiązania – por. szerz. M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 66–70.

²⁰¹ P. Kubacki, *Modele relacji instytucjonalnych państwo-kościół we współczesnych konstytucjach*, „Kortowski Przegląd Prawniczy” 2016, nr 3, s. 178–179.

²⁰² Por. szerz. K. Orzeszyna, *Podstawy relacji między państwem a kościołami w konstytucjach państw członkowskich i traktatach Unii Europejskiej*, Lublin 2007, s. 69–87 i 91–98.

²⁰³ J. Krukowski, *Systemy...*, s. 346. O państwach wyznaniowych *à rebours*, które w miejsce religii stawiają określoną ideologię – por. J. Szymanek, *Odmiany państwa wyznaniowego. Wprowadzenie [w:] Państwo wyznaniowe. Doktryna...*, s. 10–12.

²⁰⁴ Art. 2 Konstytucji Republiki Malty:

„1. Religią Malty jest Rzymska Apostolska Religia Katolicka.

2. Władze Kościoła Rzymskokatolickiego mają obowiązek i prawo nauczać, jakie zasady są dobre, a jakie złe.

3. Rzymska apostolska wiara katolicka ma być nauczana we wszystkich szkołach państwowych jako część programu obowiązkowego”.

Tekst za U.M. Bonnici, *Państwo i kościół na Malcie [w:] Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej...*, s. 269.

²⁰⁵ Tekst za: *Konstytucja Księstwa Lichtensteinu*, tł. R. Grabowki, Warszawa 2013 (Konstytucje Świata).

²⁰⁶ Tekst za: *Konstytucja Księstwa Monako*, tł. Agnieszka Wojtyczek-Bonnand, K. Wojtyczek, Warszawa 2012 (Konstytucje Świata).

²⁰⁷ Por. J. Krukowski, *Polskie...*, s. 33–34; M. Pietrzak, *Prawo...*, s. 78–79.

Łacińskiej, które jednak następnie zmodernizowały swoje systemy relacji państwa z kościołami i innymi związkami konfesyjnymi stając się państwami świeckimi²⁰⁸.

Państwa świeckie tym różnią się od wyznaniowych, że nie ustanawia się w nich kościoła państwowego i nie dochodzi do afirmacji określonej doktryny religijnej jako wyłącznie prawdziwej. Co więcej, w ogóle uznaje się, że państwo świeckie jest niekompetentne w sprawach wiary, co skutkuje świeckim charakterem stanowionego prawa. Jednocześnie w państwach świeckich statuuje się zasadę równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych. Takie ukształtowanie relacji państwo-kościół daje podstawy do realizacji postulatu rozdziału obu podmiotów oraz ich autonomii i niezależności każdego w swym zakresie²⁰⁹. Państwa neutralne światopoglądowo, zapewniają jednostkom prawo wyznawania dowolnej religii albo niepraktykowania żadnej z nich, na zasadach równości. Uznają przy tym, że przyjęty przez jednostkę światopogląd zawiera się w jej sferze osobistej, której państwo nie powinno regulować²¹⁰. Państwa świeckie uznają również swobodę uzewnętrzniania swoich przekonań w zarówno indywidualny, jak i kolektywny sposób, co stanowi integralną część wolności sumienia i wyznania. Zakaz uzewnętrzniania przekonań religijnych zaprzeczałby bowiem istocie wolności nieprzyjęcia albo przyjęcia i wyznawania wiary²¹¹. Uznaje się także, że wolność szerzenia wiary (nawracania) zawiera się w wolności sumienia i wyznania, albowiem zablokowanie takich działań uniemożliwiłoby realizację wolności przyjmowania lub zmiany religii lub przekonań²¹². Dopełnieniem swobody, o której mowa jest wyrażenie *expressis verbis* zakazu zmuszania do praktykowania albo niepraktykowania religii (art. 53 ust. 6 Konstytucji), a także zakazu obligatoryjnego uzewnętrzniania przekonań światopoglądowych zwanego prawem do milczenia (art. 53 ust. 7 Konstytucji). Ostatnie z wymienionych praw bywa ograniczane przez niektóre kraje ze względów uznanych społecznie za ważne²¹³.

²⁰⁸ J. Krukowski, *Konkordat...*, s. 37.

²⁰⁹ Por. P. Borecki, *Państwo laickie w świetle dorobku współczesnego konstytucjonalizmu europejskiego*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2016, t. 8, s. 27.

²¹⁰ Por. J. Krukowski, *Polskie...*, s. 30.

²¹¹ Por. E. Schwiarskott-Matheson, *Wolność sumienia i wyznania w wybranych państwach demokratycznych na przykładzie regulacji Konstytucji Stanów Zjednoczonych Ameryki, Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec i Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, orzecznictwa sądów tych krajów oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, Regensburg 2012, s. 360–361.

²¹² Por. Larissis, *Mandalavidis i Sarandis przeciwko Grecji*, 24.2.1998, „Registry of Judgements and Decisions” 1998-I [w:] M.A. Nowicki, *Europejska Konwencja Praw Człowieka. Wybór orzecznictwa*, Warszawa 1999, s. 388–389.

²¹³ Por. art. 136 ust. 3 Konstytucji Rzeszy Niemieckiej z 1919 r. (nadal obowiązujący): „Nikt nie jest zobowiązany do ujawniania swoich przekonań religijnych. Władze mają prawo pytać o przynależność do związków wyznaniowych tylko o tyle, o ile zależą od tego określone prawa i obowiązki lub wymagają tego zarządzone

Istotną różnicą między państwami świeckimi a wyznaniowymi jest brak finansowania przez państwo działalności religijnej wspólnot wyznaniowych. Państwa laickie co do zasady nie przekazują z budżetu państwa kościołom i innym związkom wyznaniowym środków finansowych na cele kultu religijnego oraz osobom fizycznym jedynie z tego względu, że posiadają status osoby duchownej. Nie można jednak z powyższego wywodzić zakazu jakichkolwiek dotacji ze środków publicznych dla związków konfesyjnych. Konieczne jest w takim wypadku właściwe określenie tytułu przesunięcia majątkowego, którym może być na przykład wspomaganie kościelnej działalności społecznie użytecznej. Ponadto uwarunkowania ideologiczno-polityczne, które doprowadziły do wyodrębniania się począwszy od końca XVIII wieku państw świeckich²¹⁴, skutkowały także nowymi obszarami relacji finansowych państwa i związków wyznaniowych. Efektem obserwowanego w wielu krajach europejskich procesu sekularyzacji dóbr kościelnych, które stanowiły podstawę utrzymania duchowieństwa i wypełniania zadań przynależnych kościołom i innym związkom konfesyjnym, było powstanie systemu świadczeń zamiennych ze strony państwa. Doprowadziło to do załamania samofinansowania się wspólnot wyznaniowych oraz związania ich z państwem, które w jakiś sposób współfinansowało ich funkcjonowanie²¹⁵.

Poszukując zmodernizowanych rozwiązań finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce należy pominąć regulacje państw wyznaniowych i skupić się na państwach, w których funkcjonuje system rozdziału kościoła i państwa. Trzeba przy tym zauważyć, że odmiennie kształtuje się praktyka dotowania związków wyznaniowych w państwach świeckich, w których obowiązuje model separacji wrogiej (na przykład Francja), a inaczej w państwach urzeczywistniających model separacji skoordynowanej (między innymi Hiszpania, Niemcy, Włochy). We Francji, która realizuje klasyczny model separacji wrogiej (choć do przeszłości należy „systematyczne nękanie kościołów”²¹⁶) kościół pozbawiony jest osobowości prawnej, w obrocie funkcjonują jedynie prywatne stowarzyszenia kultowe, a uzewnętrznianie swych przekonań religijnych przez jednostki jest maksymalnie ograniczane²¹⁷. Działalność religijna nie jest finansowana z budżetu państwa, jednak istnieją wyjątki, dzięki

ustawowo badania statystyczne”. Tekst za: J. Cupriak, *Finansowanie związków wyznaniowych w Niemczech – podatek kościelny* [w:] *Finansowanie Kościołów...*, s. 403.

²¹⁴ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 31.

²¹⁵ Por. T. Stanisławski, *Podatek kościelny czy darowizna na utrzymanie kościoła?*, „Studia z Prawa Wyznaniowego”, 2003, t. 6, s. 176.

²¹⁶ B. Basdevant-Gaudemet, *Państwo i kościół we Francji* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej...*, s. 138.)

²¹⁷ Por. J. Krukowski, *Polskie...*, s. 31–32.

którym konfesje uzyskują pośrednią pomoc państwa. Dopuszcza się finansowanie ze środków publicznych wynagrodzenia duszpasterzy posługujących w więzieniach, szpitalach czy koszarach wojskowych, a także nauczycieli w szkołach prywatnych, o ile szkoła zawarła z państwem stosowne porozumienie²¹⁸. Od 1978 roku osoby duchowne zostały objęte państwowym systemem emerytalnym²¹⁹. Innym przejawem pomocy finansowej państwa jest stworzenie systemu podatkowego, którego elementem jest możliwość odliczeń podatkowych na rzecz stowarzyszeń religijnych (*associations cultuelles*). Ponadto państwo jest właścicielem katolickich miejsc kultu, co pociąga za sobą konieczność ponoszenia nakładów finansowych na nie, a także może występować w roli gwaranta kwot pożyczonych stowarzyszeniom religijnym lub diecezjalnym na cele budowlane²²⁰. Doktryna wyróżnia także model separacji czystej (obecny w Stanach Zjednoczonych Ameryki), którego istotą jest zakaz ingerencji państwa w sprawy własne związków wyznaniowych, a także zakaz wspierania – także finansowego – jednej bądź wszystkich religii, faworyzowania którejs z nich czy nawet ustanawiania prawa, które mogłoby zachęcać albo zniechęcać do przynależności do określonego kościoła²²¹. Jednak również w tym modelu dopuszcza się współfinansowanie przez państwo wykonywania funkcji publicznych przez podmioty wyznaniowe czy pokrywanie wynagrodzenia kapelanów w instytucjach federalnych. Obowiązują także zwolnienia podatkowe dla związków wyznaniowych oraz dla wiernych łożących na kościół²²². Natomiast model separacji skoordynowanej charakteryzuje się uznaniem autonomii wspólnot religijnych i zakłada współpracę państwa z denominacjami, co znajduje swoje odzwierciedlenie także w bardziej liberalnym podejściu do finansowania instytucji wyznaniowych ze środków publicznych²²³. Wiele społeczeństw europejskiego kręgu kulturowego uznaje za dopuszczalne uiszczanie fakultatywnych lub obligatoryjnych podatków na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych lub innych podobnych form finansowego ich wspomaganie, przy udziale aparatu skarbowego państwa²²⁴.

Analiza systemów finansowania związków konfesyjnych w państwach europejskich dowodzi, że jednym z kryteriów przynależności do państw wyznaniowych albo laickich nie jest

²¹⁸ B. Basdevant-Gaudemet, op. cit., s. 139.

²¹⁹ Por. A. Mezglewski, *Systemy...*, s. 18–19.

²²⁰ Por. B. Basdevant-Gaudemet, op. cit., s. 139–140; F. Messner, *State and Church in France [w:] State...*, s. 229–231.

²²¹ Por. J. Krukowski, *Polskie...*, s. 30–31; A. Mezglewski, *Systemy...*, s. 21.

²²² Por. A. Mezglewski, *Systemy...*, s. 21; J. Krukowski, *Systemy...*, s. 347.

²²³ Por. J. Krukowski, *Polskie...*, s. 33; A. Mezglewski, *Systemy...*, s. 22–23.

²²⁴ Por. T. Stanisławski, *Finansowanie...*, s. 46–49.

ostre zarysowanie kwestii dopuszczalności finansowania albo zakazu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych, ale raczej finansowanie tych aktywności wspólnot religijnych, które są wyłącznie religijną działalnością. Do tych ostatnich należy zaliczyć takie działania, które mają *stricte* kultowy czy duszpasterski charakter i nie dają się uzasadnić świeckimi celami lub bezpośrednimi, doczesnymi korzyściami odnoszonymi przez społeczeństwo. Oznacza to, że dopuszczalne jest pokrywanie przez państwo kosztów wykonywania funkcji publicznych przez kościoły i inne związki konfesyjne, ponieważ z jednej strony jest to zgodne z dyrektywą współdziałania kościoła i państwa (co jest charakterystyczne dla modelu separacji skoordynowanej), a z drugiej podejmowanie przez podmioty wyznaniowe takich działań zmniejsza obszar zadań realizowanych przez instytucje państwowe. Małgorzata Winiarczyk-Kossakowska trafnie zauważa, że rzeczywistą korzyść z dotacji przekazywanych szkołom prowadzonym przez podmioty wyznaniowe odnoszą uczniowie, a nie same związki wyznaniowe²²⁵. Konstatacja ta pozostaje aktualna w odniesieniu do całej gamy działań pomieszczonych w ogólnym pojęciu kościelnej działalności społecznie użytecznej, która nakierowana jest ze swej istoty na pomoc beneficjentom tychże działań. Wobec powyższego transfer środków publicznych na wykonywanie funkcji publicznych przez instytucje wyznaniowe nie powinien być kwalifikowany jako forma finansowania kościołów i innych związków konfesyjnych przez państwo²²⁶. Odnotować należy, że w wypadku współfinansowania działań społecznie użytecznych z budżetu państwa ważne jest, by odbywało się ono w zgodzie z zasadą równouprawnienia związków konfesyjnych. Niedopuszczalne w tym kontekście jest tworzenie mechanizmów, które umożliwią arbitralne dotowanie aktywności społecznej jednej wspólnoty wyznaniowej albo grupy wspólnot z nieuzasadnionym pominięciem pozostałych. Co więcej, zarówno w państwach wyznaniowych, jak i laickich należy poszukiwać takiego trybu subwencjonowania wspólnot religijnych, który pozwoli zachować się obywatelom zgodnie z własnym sumieniem. Istotne z punktu widzenia realizacji zasady wolności sumienia i wyznania jest, aby obywatele nie byli zmuszani do, choćby tylko finansowego, udziału w rozszerzaniu światopoglądu, z którym się nie zgadzają.

²²⁵ M. Winiarczyk-Kossakowska, *Państwowe...*, s. 93.

²²⁶ Por. P. Stanisławski, *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych a finansowanie związków wyznaniowych* [w:] *Bezstronność religijna światopoglądowa i filozoficzna władz Rzeczypospolitej Polskiej*, red. T.J. Zieliński, Warszawa 2009, s. 116–117.

Model relacji państwo-kościół przyjęty w III Rzeczypospolitej Polskiej (III RP) to niewątpliwie model separacji skoordynowanej²²⁷. W Polsce nie ma kościoła państwowego, nie uznaje się także w oficjalny sposób doktryny jednej z religii jako jedynie prawdziwej, tym bardziej nie wprowadza się religijnego porządku prawnego do systemu prawa powszechnie obowiązującego. Wszystkie kościoły i inne związki wyznaniowe są równouprawnione, władze publiczne zobowiązane są do zachowywania bezstronności w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych, obywatelom zaś gwarantuje się wolność sumienia i religii wraz z prawem do milczenia. Należy także przyjąć, że polski system finansowania kościołów i innych związków konfesyjnych ze środków publicznych jest porównywalny z systemami innych europejskich państw świeckich. Pewne kontrowersje wzbudza finansowanie pozytywne obejmujące pokrywanie części kosztów duszpasterstwa specjalnego, a także funkcjonowanie Funduszu Kościelnego. Trzeba jednak zauważyć, że finansowanie duszpasterstwa wojskowego obecne jest w wielu krajach, które przyjęły model rozdziału kościoła i państwa i uzasadnione jest specyfiką wykonywanego przez żołnierzy i niektórych przedstawicieli służb mundurowych zawodu, który niejednokrotnie uniemożliwia normalne praktykowanie religii bez naruszania obowiązków służbowych. Stąd też akceptowalne jest współfinansowanie przez państwo duszpasterstwa specjalnego, które zapewnia realizację gwarantowanej konstytucyjnie wolności praktykowania religii tam, gdzie jednostka się znajduje. Natomiast Fundusz Kościelny powstał jako fundament systemu świadczeń zamiennych ze strony państwa, wprowadzonego z powodu upaństwowienia kościelnych nieruchomości ziemskich. Wraz z zanikiem głównej przyczyny jego istnienia, Fundusz winien zostać zlikwidowany. Systemy świadczeń zamiennych powstały w wielu państwach europejskich. Różniły się one w zakresie konkretnych rozwiązań prawnych, lecz ich cechą wspólną było świadczenie na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych z powodu pozbawienia związków konfesyjnych podstawy ich utrzymania. Fundusz Kościelny w III RP przekazuje jednak swe środki nie tylko związkom wyznaniowym pokrzywdzonym upaństwowieniem ich nieruchomości ziemskich, ale szerszej grupie konfesji, zgodnie z konstytucją zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych. Opisane w tym rozdziale ukształtowanie systemu finansowania kościołów i innych związków konfesyjnych ze środków publicznych wraz z respektowaniem zasady wyrażonej w art. 25 ust. 1 Konstytucji pozwala stwierdzić, że polski system finansowania związków wyznaniowych nie narusza jednej z konstytucyjnych przesłanek państwa

²²⁷ Por. W. Brzozowski, *Polski wariant świeckości państwa* [w:] *Konstytucjonalizm polski. Refleksje z okazji jubileuszu 70-lecia urodzin i 45-lecia pracy naukowej Profesora Andrzeja Szmyta*, red. A. Gajda, K. Grajewski, A. Rytel-Warzocho, P. Uziębło, M.M. Wiszowaty, Gdańsk 2020, s. 155.

świeckiego, w postaci zakazu finansowania przez państwo działalności religijnej jednego, wybranego związku wyznaniowego.

Heinrich Marré dzieli formy finansowania wspólnot religijnych na dwie grupy – finansowanie przez państwo (Belgia, Grecja, Luksemburg) oraz przez wiernych²²⁸. Tam, gdzie kościoły i inne związki wyznaniowe finansowane są przez wiernych autor wskazuje na cztery podgrupy: system kolekty (Francja, Holandia, Irlandia, Portugalia, Stany Zjednoczone Ameryki, Wielka Brytania), system opłat kościelnych (Austria), system podatków na rzecz kościołów (Niemcy, Szwajcaria, kraje skandynawskie), a także inne rozwiązania podatkowe (Hiszpania, Węgry, Włochy). Wszystkie wyżej wymienione formy są systemami mieszanymi, a tym co pozwala je wyróżnić i pogrupować jest dominujący sposób transferowania środków pieniężnych. Dodatkowym źródłem dochodów kościołów i innych związków konfesyjnych w wielu państwach europejskich są zyski pochodzące z dóbr doczesnych wspólnot wyznaniowych, a także dotacje państwowe. Środki pochodzące od państwa pozwalają prowadzić kościelną działalność społecznie użyteczną, duszpasterstwo wojskowe lub duszpasterstwo specjalne. W wielu krajach istnieją także zwolnienia podatkowe dla związków wyznaniowych oraz dla wiernych przekazujących środki kościołom, czyli elementy finansowania negatywnego i pośredniego.

Balázs Schanda wskazuje, że „finansowanie Kościoła zazwyczaj jest dostosowane do schematu relacji między państwem i Kościołem oraz roli, jaką Kościół spełnia w każdym kraju”²²⁹. Trzeba jednak zauważyć, że podział zaproponowany przez H. Marré nie pokrywa się z podziałem na państwa wyznaniowe i świeckie. Przykładowo państwa uznawane za wyznaniowe jak Grecja czy Wielka Brytania diametralnie różnią się systemem finansowania związków konfesyjnych. Podobnie państwa, w których zdaniem Gerharda Robbersa istnieje zasadniczy rozdział państwa i religii przy jednoczesnym uznaniu wielości wspólnych zadań, w realizacji których łączy się działalność państwa i religii, obowiązują różne systemy finansowania związków wyznaniowych (na przykład Austria, Belgia, Hiszpania, Włochy, Polska, Portugalia, Węgry, kraje bałtyckie)²³⁰. Przyjęty system finansowania wspólnot religijnych nie wynika wprost z modelu relacji państwo-kościół. System kolekty obecny jest w Wielkiej Brytanii, która jest państwem wyznaniowym, Francji, w której obowiązuje model

²²⁸ H. Marré, *Niemiecki system finansowania Kościoła* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie...*, s. 31–32.

²²⁹ B. Schanda, *System finansowania Kościoła na Węgrzech* [w:] *Systemy...*, s. 85.

²³⁰ Por. G. Robbers, *State and Church in European Union* [w:] *State...*, s. 679–681.

separacji wrogiej, Irlandii, która zmodernizowała relacje państwo-kościół, w kierunku separacji skoordynowanej, a nawet USA, w których obowiązuje tak zwana separacja czysta. Także w obrębie podobnej tradycji kulturowej występują różnice. System separacji skoordynowanej wyrósł z tradycji niemieckiej, ponieważ powstał w 1919 roku na mocy Konstytucji Weimarskiej. W Austrii model ten został wprowadzony w okresie międzywojennym²³¹. Pomimo tego w Austrii dominuje system opłat kościelnych (*Kirchenbeiträge*), w Niemczech zaś podatków na rzecz kościołów (*Kirchensteuer*). Oba modele charakteryzują się (obok szeregu podobieństw) pewnymi istotnymi odrębnościami.

Wydaje się, że przyczyn określonego ukształtowania modelu relacji państwo-kościół oraz systemu finansowania instytucji wyznaniowych należy upatrywać w swoistych doświadczeniach historycznych każdego z państw. Niekiedy pojedyncze wydarzenie lub wpływ jednego człowieka i jego indywidualnie ukształtowanego światopoglądu mógł zaważyć na kierunku przemian w państwie, które z czasem zostały „uświęcone” tradycją takiego właśnie ukształtowania relacji państwa ze związkami konfesyjnymi. System finansowania obecny w każdym z państw jest silnie zakorzeniony w specyficznej historii narodu, a w wypadku państw europejskich wiąże się zwykle także z tworzącym się po sekularyzacji dóbr kościelnych, systemem świadczeń zamiennych. Za T. Stanisławskim wskazać można dwa kierunki ewolucji systemu świadczeń zamiennych. Pierwszym jest system związany z obligatoryjnym podatkiem kościelnym, drugi zaś oparty jest na umożliwieniu złożenia na rzecz wspólnot religijnych dobrowolnej darowizny z części należnego podatku dochodowego²³². Tym co łączy wymienione formy finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych jest źródło, z jakiego uzyskiwane są środki transferowane do związków konfesyjnych, bowiem w obu wypadkach opierają się one na środkach pozyskiwanych od obywateli. Dobrze widoczne jest to w systemie obligatoryjnego podatku kościelnego, który funkcjonuje w Niemczech. Drugi z systemów stanowi bardziej zawoalowaną formę redystrybucji środków pozyskiwanych od obywateli za pośrednictwem systemu podatkowego.

Natomiast María del Mar Martín García wyróżnia systemy samofinansowania (*sistemas de autofinanciación*) i systemy finansowania zewnętrznego (*sistemas de financiación externa*) związków wyznaniowych. Istotą tych pierwszych jest samodzielne pozyskiwanie środków niezbędnych do funkcjonowania wspólnoty religijnej – najczęściej w formie ofiarności

²³¹ J. Krukowski, *Polskie...*, s. 33.

²³² T. Stanisławski, *Podatek...*, s. 176.

wiernych i czerpania korzyści z aktywnego zarządzania swoim majątkiem. Te drugie opierają się na finansowaniu związku konfesyjnego ze środków publicznych, a wśród nich autorka dostrzega elementy finansowania pozytywnego, negatywnego i pośredniego²³³. Ponadto wskazuje, że poszczególne wspólnoty religijne finansują swoją działalność z wykorzystaniem kilku różnych systemów, na przykład Kościół katolicki opiera się na samofinansowaniu (*sistemas de autofinanciación*), systemie finansowania bezpośredniego (*sistemas de financiación directa*) i systemie finansowania pośredniego (*sistemas de financiación indirecta*). Do finansowania pozytywnego słusznie zalicza między innymi finansowanie oparte na modelu asygnaty podatkowej²³⁴.

W Polsce system świadczeń zamiennych oparto na funkcjonowaniu Funduszu Kościelnego, co było spowodowane zamiarem nietransparentnego przeznaczania środków na realizację polityki wyznaniowej władz PRL. Niemożliwe było wprowadzenie na przykład dobrowolnego albo obligatoryjnego podatku na rzecz kościołów, bowiem ten musiałby pozostawiać szerszy margines autonomii wydatkowania tych środków przez podmioty wyznaniowe, a ponadto obiektywizowałby wysokość środków przekazywanych poszczególnym konfesjom. Dodatkowe opodatkowanie obywateli na cele instytucji wyznaniowych klóciłoby się także z ideologicznymi podstawami ustroju. Istnienie Funduszu tworzonego poprzez przyznawanie dotacji budżetowych w arbitralnej wysokości, podobnie jak w wyżej omówionych systemach, oparte jest o finansowanie świadczeń zamiennych z danin pobieranych od obywateli. Zastąpienie Funduszu Kościelnego innym mechanizmem finansowania wspólnot religijnych niezmiennie musi być oparte na finansowaniu przez obywateli. Nawet rozwiązanie czeskie²³⁵ skutkujące powrotem do samofinansowania kościoła nie wpłynęłoby na zmniejszenie obciążeń podatkowych Polaków, bowiem mikroskopijne kwoty przekazywane na Fundusz Kościelny w zderzeniu z niedofinansowaniem wielu istotnych obszarów funkcjonowania państwa skutecznie uniemożliwią wprowadzenie ulg podatkowych proporcjonalnych do kwot zaoszczędzonych na likwidacji Funduszu. Dlatego też zmiany systemu w obszarze finansowania pozytywnego powinny zmierzać do umożliwienia wspólnotom religijnym osiągnięcia stanu samofinansowania poprzez implementację do polskiego porządku prawnego asygnaty podatkowej opartej na dobrowolnym przekazywaniu

²³³ Elementy te niestety autorka także nazywa „systemami”, co niepotrzebnie zaburza klarowność podziału.

²³⁴ M.M. Martín García, *El modelo español de financiación de la Iglesia católica. Una valoración desde una perspectiva comparada*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2020, t. 36, s. 513–515.

²³⁵ Por. szerz. D. Némec, M. Rynkowski, B. Schanda, E. Távala, *La questione...*, s. 349–353; J.R. Tretera, Z. Horák, *State and Church in the Czech Republic* [w:] *State...*, s. 82–83.

na rzecz wybranego kościoła ustalonej części dochodu. Rozwiązanie to pomimo udziału aparatu skarbowego państwa może zostać ukształtowane z poszanowaniem indywidualnej, dobrowolnej decyzji podatnika, a przez to zbliżone jest do rozwiązań zaliczanych do szeroko pojętej ofiarności wiernych. Jednocześnie nie powiększa ono obciążeń podatkowych, lecz bazuje na demokratyzacji alokacji części środków uzyskanych przez państwo z podatku dochodowego od osób fizycznych.

5. Podsumowanie

Pierwotnym systemem zapewniającym utrzymanie osobom duchownym oraz bazę majątkową dla funkcjonowania kościoła był system beneficjalny. Opierał się on na wyodrębnionych prawnie masach majątkowych (głównie nieruchomościach), z których pożytki czerpały osoby lub instytucje, którym beneficjum było przypisane. Majątki te ze względu na podstawowy sposób ich nabywania oraz ograniczenia w obrocie, nazywano dobrami martwej ręki. Duże rozmiary beneficjów oraz zakaz osobistego uprawiania ziemi przez osoby duchowne, doprowadziły do wydzierżawiania nieruchomości rolnych, a uzyskane z tego tytułu świadczenia pieniężne dzielono między podmioty kościelne. Praktykę tę uważa się za początki pieniężnego systemu utrzymania duchowieństwa. Państwa obserwujące stały wzrost bazy majątkowej kościoła uchwały tak zwane ustawy amortyzacyjne, które ograniczały albo zakazywały nabywania nieruchomości przez instytucje kościelne. Natomiast od XVIII wieku, w Europie upowszechniła się praktyka przejmowania majątków kościelnych przez władze państwowe (sekularyzacja). Proces ten doprowadził do tworzenia systemu świadczeń zamiennych, które pochodziły z budżetu państwa.

Na początku istnienia II Rzeczypospolitej Kościół katolicki otrzymywał za znacjonalizowane dobra uposażenia na zasadach obowiązujących w państwach zaborczych. W Konkordacie z 1925 roku postanowiono, że zsekularyzowane przez państwa zaborcze nieruchomości kościelne nie powrócą do Kościoła katolickiego. W związku z tym utworzono system świadczeń zamiennych, zgodnie z którym państwo dotowało Kościół, a uposażenia roczne miały nie być niższe niż te, które Kościół otrzymywał od rządów dawnych państw zaborczych. W doktrynie wskazuje się, że przed wybuchem II wojny światowej własnością osób prawnych Kościoła katolickiego było 377 885,4 ha nieruchomości ziemskich, a do kolejnych 404 472,6634 ha kościół zgłaszał roszczenia. Zmiany wschodnich granic Polski doprowadziły do utraty przez Kościół katolicki nieruchomości ziemskich o przybliżonym

obszarze 208 921,5 ha, natomiast 31 734 ha gruntów upaństwowiono na Ziemiach Odzyskanych. Upaństwowienie kościelnych nieruchomości ziemskich na Ziemiach Dawnych przebiegało na podstawie ustawy z dnia 20 marca 1950 r. o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego. Badania D. Walencika pozwalają przyjąć, że skutkiem działań podjętych podstawie tejże ustawy było upaństwowienie około 144 738,2781 ha nieruchomości ziemskich Kościoła katolickiego, a całkowity obszar znacjonalizowanych kościelnych nieruchomości ziemskich mógł wynieść około 155 000 ha.

W okresie PRL kościoły i inne związki wyznaniowe posiadały osobowość prawną, lecz jej zakres określała zasada specjalnej zdolności prawnej. Ograniczała ona zakres działania kościołów i innych związków konfesyjnych do czynności związanych z realizacją celów religijnych. Wspólnoty religijne mogły być właścicielami miejsc kultu (choć pozwolenia na budowę nowych świątyń były reglamentowane), otrzymywać dotacje z budżetu państwa, a także pozyskiwać środki od wiernych. Polityka fiskalna dotycząca związków konfesyjnych uwarunkowana była aktualnym stanem relacji państwo-kościół. Instrumentalne wykorzystywanie polityki podatkowej względem wspólnot religijnych wyrażało się we wprowadzaniu nowych podatków, zmianie skali podatkowej, nakładaniu nowych ograniczeń oraz obowiązków administracyjnych i podatkowych oraz zmiennej interpretacji pojęć istotnych dla rozliczeń podatkowych instytucji wyznaniowych. Metodami tymi władze PRL chciały wpływać na decyzje hierarchów kościelnych. W związku z podporządkowaniem polityki fiskalnej celom ideologicznym, w czasie rządów komunistów doszło do daleko idącego zaostrzenia polityki podatkowej względem wspólnot religijnych, a następnie zmiany, w kierunku względnie liberalnego podejścia prawnopodatkowego do instytucji wyznaniowych. Od lat 70. postępowała normalizacja systemu opodatkowania kościelnych osób prawnych.

Okoliczności historyczne doprowadziły do ukształtowania się obecnego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych, którego elementem jest między innymi zakorzeniony w ustawodawstwie lat 50. XX wieku Fundusz Kościelny (którego działalność w sferze opłacania części składek na ubezpieczenie społeczne niektórych grup osób duchownych, obok finansowania duszpasterstwa wojskowego i specjalnego, zaliczana jest do finansowania pozytywnego). Fundusz Kościelny powstał jako ekwiwalent upaństwowienia kościelnych nieruchomości ziemskich i miał mieć restytucyjny charakter. Gdyby faktycznie tak go wykorzystywano czyniłoby to zadość zasadzie sprawiedliwości społecznej, zgodnie z którą za przejęcie na własność państwa dóbr martwej

ręki i pozbawienie kościelnych osób prawnych źródła utrzymania, należało utworzyć narzędzie przekazywania świadczeń zamiennych na cele danego związku wyznaniowego w sposób proporcjonalny do dochodowości przejętych dóbr. Niestety przed 1990 rokiem Fundusz był wykorzystywany do realizacji polityki wyznaniowej PRL przez co nie respektowano ani ustawowego katalogu celów, na jakie mógł świadczyć, ani zasady, zgodnie z którą Fundusz miał łożyć na cele danego związku konfesyjnego proporcjonalnie do dochodów płynących z nieruchomości przejętych od tego związku. Częściowa rewindykacja upaństwowionych dóbr kościelnych przesądza o tym, że w mniejszym stopniu podstawą funkcjonowania Funduszu Kościelnego pozostaje nacjonalizacja dóbr martwej ręki, lecz aktualny pozostaje zwrot środków wynikających z permanentnego zaniżenia wysokości Funduszu względem dochodowości przejętych ziem oraz rekompensata za instrumentalne wykorzystywanie Funduszu Kościelnego w latach 1950–1989. Aktualnie Fundusz świadczy na trzy grupy celów: współfinansowanie konserwacji i remontów zabytkowych obiektów kościelnych, dotowanie kościelnej działalności społecznie użytecznej oraz pokrywanie części składek na ubezpieczenia społeczne niektórych grup osób duchownych. Jedynie ostatnia kategoria działań Funduszu kwalifikuje się jako finansowanie pozytywne, w pozostałym zaś zakresie Fundusz stanowi jedno z narzędzi współdziałania państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi dla dobra człowieka i dobra wspólnego. Choć Fundusz miały tworzyć dochody z nieruchomości ziemskich, przejętych na mocy u.d.m.r. oraz dotacje państwowe uchwalane przez Radę Ministrów, to jednak błędy popełniane przy przejmowaniu dóbr kościelnych wykluczyły możliwość oszacowania dochodów z nieruchomości ziemskich, które miały tworzyć Fundusz. W związku z tym budżet Funduszu aż po dzień dzisiejszy tworzy dotacja z budżetu państwa w arbitralnie ustalonej wysokości. Prowadzi to do możliwego zaniżania wysokości Funduszu nawet do 80% w niektórych latach. Nie w każdym roku jednak wysokość faktycznie wydatkowanych środków z Funduszu Kościelnego jest niższa niż wynikałoby to z ustawowej zasady. Między innymi z tego powodu oszacowanie rzeczywistej szkody wspólnot religijnych jest zadaniem skomplikowanym, które nie doczekało się zadowalających opracowań w literaturze. Jednocześnie wydatki Funduszu Kościelnego nie stanowią istotnych obciążeń dla budżetu państwa. W 2018 roku stanowiły one niecałe 0,04% wydatków budżetu państwa oraz 0,02% wydatków sektora finansów publicznych.

Do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych zaliczają się także rozwiązania należące do finansowania negatywnego, a wśród nich: określone zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych oraz od osób

prawnych, od podatku od nieruchomości, od spadków i darowizn oraz od innych podatków lokalnych, zwolnienia od ceł na towary o określonym przeznaczeniu, zwolnienie z opłat skarbowych i sądowych, a także możliwość nabycia nieruchomości od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na preferencyjnych warunkach – w trybie bezprzetargowym lub za bonifikatą. Elementem systemu są także zwolnienia podatkowe w przypadku darowizn na cele kultu religijnego lub na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą oraz zwolnienie obdarowanego z obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów z niegospodarczej działalności statutowej, które sprzyja ofiarności wiernych (finansowanie pośrednie).

Polski system finansowania kościołów i innych związków konfesyjnych ze środków publicznych jest porównywalny z systemami innych europejskich państw świeckich. Pewne kontrowersje wzbudza finansowanie pozytywne obejmujące pokrywanie części kosztów duszpasterstwa specjalnego, a także funkcjonowanie Funduszu Kościelnego w zakresie realizacji celu sztywnego. Za takimi rozwiązaniami przemawiają jednak inne niż tylko religijne argumenty. Fundusz Kościelny powstał jako ekwiwalent upaństwowienia kościelnych nieruchomości ziemskich, a w III RP przekazuje środki nie tylko wspólnotom religijnym pokrzywdzonym upaństwowieniem dóbr martwej ręki, lecz przekazuje środki zgodnie z konstytucją zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych. Polski system finansowania związków wyznaniowych nie narusza jednej z konstytucyjnych przesłanek państwa świeckiego, w postaci zakazu finansowania przez państwo działalności religijnej jednego, wybranego związku wyznaniowego. Natomiast występujące w Polsce elementy finansowania pozytywnego w ich obecnym kształcie, mogą naruszać wolność sumienia i religii jednostek.

Warto także wskazać, że ani likwidacja, ani zastąpienie Funduszu Kościelnego innym mechanizmem finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych, a nie wpłynęłoby na zmniejszenie obciążeń podatkowych Polaków. W związku z tym argument prawnopodatkowy można pominąć w dalszych rozważaniach skupiając się na pryncypialnych zasadach ustrojowych, które nakazują raczej modernizację systemu świadczeń zamiennych niż jego likwidację. Z tego powodu dalsza część dysertacji winna zostać poświęcona możliwej implementacji do polskiego systemu finansowania wspólnot religijnych ze środków publicznych modelu asygnaty podatkowej pozwalającego jednostce zdecydować o przekazaniu na rzecz wybranego kościoła ustalonej części podatku dochodowego. Rozwiązanie to pomimo udziału aparatu skarbowego państwa może zostać oparte na indywidualnej, dobrowolnej

decyzji podatnika, a przez to zbliżone jest do rozwiązań zaliczanych do szeroko pojętej ofiarności wiernych.

ROZDZIAŁ V. ANALIZA KRYTYCZNA PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY O GWARANCJACH WOLNOŚCI SUMIENIA I WYZNANIA ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW Z 2013 ROKU

1. Wprowadzenie

Funkcjonowanie Funduszu Kościelnego budziło kontrowersje od samego początku jego istnienia. W okresie PRL wykorzystywany był on do realizacji polityki wyznaniowej państwa, a przez to przeważnie sprzecznie z ustawą. W III Rzeczypospolitej istnienie Funduszu Kościelnego jako instrumentu restytucyjnego zostało poddane w wątpliwość. Działalność komisji regulacyjnych dała zwolennikom likwidacji Funduszu argument w postaci rzekomego zwrócenia całości upaństwowionych w okresie PRL kościelnych nieruchomości ziemskich. Funkcjonowanie Funduszu Kościelnego do dzisiaj musiało znaleźć nowe uzasadnienie, którym stała się konstytucyjna zasada współdziałania kościoła i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego. Powyższe doprowadziło z jednej strony do rozmycia odpowiedzialności państwa za szkody majątkowe wyrządzone niektórym związkom wyznaniowym przez Polską Ludową oraz do pomieszania motywów funkcjonowania Funduszu w XXI wieku, z drugiej zaś otworzyło drogę do postulatów likwidacji Funduszu bądź jego zastąpienia innym instrumentem finansowego wspomagania kościołów i innych związków wyznaniowych.

Najpoważniejszą i najdalej posuniętą próbą likwidacji Funduszu Kościelnego, która uwzględniała wprowadzenie innego, bardziej demokratycznego mechanizmu wsparcia materialnego wspólnot religijnych był projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 2013 roku. Projektowi temu należy poświęcić szczególną uwagę z kilku względów. Po pierwsze jego skutkiem byłoby zlikwidowanie elementu finansowania pozytywnego kościołów i innych związków konfesyjnych, który budzi kontrowersje z perspektywy demokratycznego państwa prawnego, niekompetentnego w sprawach wiary. Po drugie zakładał on pomoc w usamodzielnieniu wspólnot religijnych w finansowaniu składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne osób duchownych, w czym pobrzmiewa fundamentalne założenie twórców hiszpańskiej asygnaty podatkowej, czyli pomoc w dojściu do samofinansowania się Kościoła katolickiego. Po trzecie wprowadzenie obywatelskiego odpisu podatkowego demokratyzuje proces rozdziału i przekazywania związkom wyznaniowym środków publicznych poprzez włączenie weń

podatników wyrażających w wyraźny sposób swe zdanie w tej kwestii. Z tego samego powodu obywatelski odpis podatkowy zapewnia wyższy poziom realizacji wolności sumienia i religii jednostki. Po ostatnie obywatelski odpis podatkowy można traktować jako nowoczesną formę ofiarności wiernych, która to ofiarność powinna pozostać fundamentem zabezpieczania potrzeb materialnych związków konfesyjnych.

Z powyższych względów należało zbadać proces przygotowywania przedmiotowego projektu, jego treść, a także uwagi, jakie zostały do niego zgłoszone w trakcie uzgodnień międzyresortowych i konsultacji publicznych. Wybrane uwagi i opinie zgłoszone w pierwszym z trybów oraz większość zgłoszonych w toku konsultacji publicznych zostały odnotowane przy omówieniu treści projektu, natomiast te, które rzutowały na zmianę ogólnej koncepcji zostały wyszczególnione w osobnej części rozdziału. Pominęto natomiast uwagi o charakterze technicznym, redakcyjnym i te które wiązały się z okolicznościami procedowania projektu (zobowiązanie Polski do redukcji nadmiernego deficytu) jako mniej istotne dla wznowienia prac nad wprowadzeniem obywatelskiego odpisu podatkowego w przyszłości. Rozdział zamyka ocena konstrukcji obywatelskiego odpisu podatkowego zaprezentowanej w projekcie.

2. Legislacyjne próby likwidacji Funduszu Kościelnego

Debata publiczna nad likwidacją Funduszu Kościelnego toczy się od co najmniej 30 lat. W latach dziewięćdziesiątych deliberacje nad kształtem systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w III Rzeczypospolitej oddziaływały między innymi na treść Konkordatu, w którym przewidziano tryb uzgadniania istotnych zmian systemu (art. 22 ust. 2).

Na pierwszą próbę zniesienia Funduszu Kościelnego trzeba było poczekać do początków XXI wieku. Dopiero 29 lipca 2004 roku grupa dwudziestu pięciu senatorów zgłosiła projekt ustawy dotyczący zniesienia Funduszu Kościelnego (art. 1 projektu) oraz zmian w systemie ubezpieczeń społecznych zmierzających do opłacania składek przez samych ubezpieczonych bądź przez krajową instytucję diecezjalną lub zakonną (art. 4 projektu)¹. Prawo do dobrowolnego objęcia ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi przysługiwać miało duchownym przebywającym na misjach lub prowadzącym działalność duszpasterską wśród

¹ Projekt ustawy o zniesieniu Funduszu Kościelnego, Senat Rzeczypospolitej Polskiej V kadencji, druk nr 771, <http://ww2.senat.pl/K5/DOK/dr/750/771.htm> (dostęp: 20.05.2023 r.).

Polonii (art. 4 projektu)². Projekt został negatywnie zaopiniowany przez Stolicę Apostolską w wyniku czego został odrzucony³. W roku wyborczym upływającej VI kadencji Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej podjęto kolejną próbę zniesienia Funduszu Kościelnego. Grupa lewicowych posłów wniosła bliźniaczy do poprzedniego projekt ustawy 22 lutego 2011 roku⁴ (doprecyzowano i rozbudowano art. 1 projektu znoszący Fundusz Kościelny).

U początku VII kadencji Sejmu Prezes Rady Ministrów Donald Tusk wyraził pogląd, zgodnie z którym upaństwowiony w PRL majątek powrócił do kościołów, a co za tym idzie należy zlikwidować Fundusz Kościelny – przynajmniej w tej części, w której opłaca on część składek na ubezpieczenia społeczne duchownych⁵. Sygnał dany w *exposé* spotkał się z odpowiedzią w postaci kilku projektów ustaw. Pierwszy jeszcze w grudniu 2011 r. zgłosiła grupa posłów Sojuszu Lewicy Demokratycznej (SLD)⁶, drugi zaś 20 stycznia 2012 r.⁷ posłowie Ruchu Palikota. Oba projekty były do siebie bliźniaczo podobne (jak również ładząco podobne do projektu z początku roku 2011 r.) i otrzymały kolejne numery druku sejmowego (255 i 256). Jak widać obie partie rywalizowały o miano tej bardziej antyklerykalnej uznając, że nie ma szans na powadzenie projektu. Grupa posłów Ruchu Palikota swój projekt ustawy zgłosiła raz jeszcze 10 grudnia 2012 r.⁸, a po solidarnym odrzuceniu projektu w głosowaniu przez wszystkie pozostałe partie reprezentowane w Sejmie, Premier Donald Tusk stwierdził, iż Fundusz Kościelny powinien zostać zastąpiony przez inny instrument finansowego wspomaganie z

² Por. także Uchwałę Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 12 sierpnia 2004 r. w sprawie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (druk 3166), w której poprawka nr 39 zmierzała do zaprzestania finansowania składek na ubezpieczenia społeczne duchownych przez Fundusz Kościelny, <http://ww2.senat.pl/k5/dok/uch/068/777uch.htm> (dostęp: 10.05.2023 r.).

³ P. Borecki, *Likwidacja Funduszu Kościelnego i komisji regulacyjnych – analiza krytyczna*, „Przegląd Religioznawczy” 2012, nr 1 (243), s. 118.

⁴ Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VI kadencji, druk nr 4419, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/F7F1A1652943FFB1C12578CC002C0383/\\$file/4419.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/F7F1A1652943FFB1C12578CC002C0383/$file/4419.pdf) (dostęp: 20.05.2023 r.).

⁵ Bankier.pl, *Stenogram z exposé premiera Donalda Tuska*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Stenogram-z-expose-premiera-Donalda-Tuska-2440893.html> (dostęp: 27.05.2023 r.).

⁶ Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VI kadencji, druk nr 255, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/551B263575174264C12579C80040FBD8/\\$File/255.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/551B263575174264C12579C80040FBD8/$File/255.pdf) (dostęp: 10.05.2023 r.).

⁷ Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VII kadencji, druk nr 256, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/46CE3E47BD5B4A7CC12579C80040FC5F/%24File/256.pdf> (dostęp: 10.05.2023 r.).

⁸ Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VII kadencji, druk nr 1109, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/2F34CA7E66A32A8FC1257B17003C0872/%24File/1109.pdf> (dostęp: 10.05.2023 r.).

budżetu państwa kościelnej działalności społecznie użytecznej. Pomimo tego 30 stycznia roku kolejnego grupa posłów SLD raz jeszcze zgłosiła swój projekt ustawy o likwidacji Funduszu Kościelnego⁹ – także i tym razem bez powodzenia.

Wszystkie wymienione projekty ustaw miały na celu likwidację Funduszu Kościelnego bez wprowadzenia zastępczego mechanizmu przekazywania środków publicznych kościołom i innym związkom wyznaniowym. W wyniku tego ciężar obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne duchowieństwa miał zostać przeniesiony na samych ubezpieczonych lub odpowiednie instytucje diecezjalne lub zakonne. Wszystkie projekty, poza pierwszym z wymienionych, stanowiły nowelizację u.d.m.r., przez co podkreślały restytucyjną funkcję Funduszu, pomijając aktualny, demokratyczny sposób wykorzystywania Funduszu. Wyjaśnienie tego faktu znalazło się w uzasadnieniach projektów, które jako główny argument podawały pełny zwrot kościelnych nieruchomości ziemskich upaństwowionych w PRL. W obliczu poważnych wątpliwości co do trafności tej tezy, podkreślenie restytucyjnego charakteru przez samych projektodawców przesądza o uznaniu pierwotnej funkcji Funduszu i jej aktualności aż do czasu pełnego zwrotu znacjonalizowanych dóbr kościelnych.

Projektodawcy w wyżej wymienionych przypadkach zakładali także uchwalenie ustaw bez porozumienia z zainteresowanymi kościołami i innymi związkami wyznaniowymi co stanowiłoby naruszenie art. 25 ust. 4–5 Konstytucji. Ponadto wszystkie powyższe projekty przewidywały przepis stanowiący, że ustawa budżetowa na rok kolejny uwzględni dotację na FUS na pokrycie składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i zdrowotne osób duchownych. Zgodnie z art. 53 ust. 1 i 2 u.s.u.s. FUS może otrzymywać dotacje i nieoprocentowane pożyczki z budżetu państwa, lecz mogą być one przeznaczone jedynie na uzupełnienie środków na wypłaty świadczeń gwarantowanych przez państwo. Dotacje te nie mogą być źródłem sfinansowania przychodu FUS określonego w art. 52 ust. 1 pkt 1 u.s.u.s., czyli składek na ubezpieczenia społeczne. Co więcej, składki na ubezpieczenie zdrowotne stanowią przychód Narodowego Funduszu Zdrowia (art. 11 ust. 1 pkt 1 u.ś.o.z.), dlatego krytycznie ocenić należy koncepcję wyrażoną w przedmiotowych projektach, zgodnie z którą składki te przekazywane miałyby być do FUS.

⁹ Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VII kadencji, druk nr 1216, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/096023C3D3606BB8C1257B420042728A/%24File/1216.pdf> (dostęp: 10.05.2023 r.).

Kolejne próby likwidacji Funduszu Kościelnego wiązały się zastąpieniem go asygnatą podatkową. W trakcie Komisji Wspólnej Przedstawicieli Rządu Rzeczypospolitej Polskiej oraz KEP (25–26 marca 2012 r.), jak również spotkania Ministra Administracji i Cyfryzacji Michała Boniego z reprezentantami wybranych wspólnot religijnych, przedstawiono założenia ustawodawcze dotyczące znanych już postulatów likwidacji Funduszu Kościelnego, nałożenia na wspólnoty konfesyjne obowiązku opłacania składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne za osoby duchowne oraz umożliwienia podatnikom PIT przekazania 0,3% kwoty tegoż podatku za dany rok podatkowy (od 2014 r.) wskazanemu przez nich związkowi wyznaniowemu. Ponadto projektowany akt miał znieść komisje regulacyjne, których zadaniem była rewindykacja nieruchomości kościelnych¹⁰. Ostatecznie rząd uznał, że komisję regulacyjną powinny dalej pracować. W 2013 roku (26 lipca) skierowano jednak do konsultacji społecznych i uzgodnień międzyresortowych projekt ustawy, który realizował cele dotyczące zmian w ubezpieczeniach społecznych osób duchownych oraz likwidacji Funduszu Kościelnego poprzez wprowadzenie obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz wybranej wspólnoty religijnej w wysokości 0,5%¹¹. Projekt ten stanie się przedmiotem szerszego omówienia w dalszej części rozdziału.

Kampania wyborcza do parlamentu w 2015 r. wraz z wygranymi przez Prawo i Sprawiedliwość (PiS) wyborami były – jak można już teraz stwierdzić – przełomowym momentem w najnowszej historii Rzeczypospolitej. W trakcie kampanii tylko PiS deklarował się jako przeciwnik likwidacji Funduszu Kościelnego. Jednak zmiany fundamentalnych kierunków rozwoju Polski, do jakich doszło po 2015 r., sprawiły, że liberalnie zorientowane partie polityczne musiały przeorientować komunikację swoich kluczowych postulatów. Dodatkowo w Sejmie VIII kadencji najbardziej liberalna partia polityczna (Nowoczesna Ryszarda Petru) skupiała się raczej na postulatach gospodarczych niż światopoglądowych. W wyniku powyższych czynników, dopiero w roku wyborczym zaprezentowano projekt ustawy o świeckim państwie, której elementem była likwidacja Funduszu Kościelnego¹². Autorem projektu było stowarzyszenie Inicjatywa Polska, która pięć miesięcy po publikacji projektu

¹⁰ P. Borecki, *Likwidacja...*, s. 106.

¹¹ Por. art. 1 ust. 1 projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosc-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.05.2023 r.), dalej: projekt z 25 lipca 2013 r.

¹² Por. Ł. Bernaciński, *Rozważania nad zrównaniem pozycji prawnej kościołów i innych związków wyznaniowych oraz niereligijnych organizacji światopoglądowych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 2020, nr 92, s. 62; K. Dyda, *Analiza zgodności z Konstytucją RP projektu ustawy o świeckim państwie przygotowanego przez Stowarzyszenie Inicjatywa Polska*, https://ordoiuris.pl/wolnosc-sumienia/analiza-zgodnosc-z-konstytucja-rp-projektu-ustawy-o-swieckim-panstwie#_ftn1 (dostęp: 12.06.2023 r.).

przekształciła się w partię polityczną. Po nieuzyskaniu wymaganej dla obywatelskiej inicjatywy ustawodawczej liczby podpisów, skierowano projekt do sejmowej Komisji do Spraw Petycji, która w ciągu czterech minut, bez głosowania petycję odrzuciła¹³. Po raz kolejny temat likwidacji Funduszu Kościelnego czy szerzej państwa świeckiego został wykorzystany instrumentalnie – nie w celu realnej zmiany czy nawet próby zmiany poprzez obywatelską inicjatywę ustawodawczą, lecz wyłącznie dla zyskania rozgłosu przez nową antyklerykalną siłę polityczną.

Ostatnim projektem ustawy, który zakładał likwidację Funduszu Kościelnego – uchylenie, tak jak w poprzednim projekcie jedynie, art. 8–11 u.d.m.r. (art. 14 projektu) – był projekt ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych¹⁴. Projekt został wniesiony 25 czerwca 2020 r.¹⁵, to jest na trzy dni przed pierwszą turą wyborów prezydenckich, w których kandydatem Lewicy był Robert Biedroń. Projekt wzbudzał liczne wątpliwości konstytucyjne¹⁶.

Niejako na marginesie powyższego wykazu odnotować warto także najnowsze postulaty partii politycznych, które zmierzają do zastąpienia Funduszu Kościelnego obywatelskim odpisem podatkowym. W 2021 roku Instytut Strategii 2050 – think-tank będący częścią ruchu społeczno-politycznego Polska 2050 – postulował między innymi zastąpienie Funduszu Kościelnego obywatelskim odpisem podatkowym w wysokości 0,3–0,5% przy zachowaniu rekompensaty dla mniejszościowych związków wyznaniowych i likwidacji możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania PIT darowizn przekazanych na cele kultu religijnego. Alternatywnie Instytut ten rekomendował promocję i podniesienie wysokości darowizn na cele kultu religijnego, które można odpisać od PIT i CIT¹⁷. W toku kampanii wyborczej do parlamentu w 2023 roku, Lewica zaprezentowała „Książeczkę (nie) do

¹³ D. Długosz, *Świeckiego Państwa nie będzie. Odrzucono je w kilka minut*, <https://www.newsweek.pl/polska/polityka/swieckiego-panstwa-nie-bedzie-odrzuciono-je-w-kilka-minut/nr38xrn> (dostęp: 12.06.2023 r.).

¹⁴ Projekt ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych, nr druku EW-020-200/20.

¹⁵ Wniesione projekty ustaw, którym jeszcze nie został nadany nr druku, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=9&Kol=D&Typ=UST> (dostęp: 12.06.2023 r.).

¹⁶ Por. K. Kurczewska, *Ocena zgodności z Konstytucją poselskiego projektu ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2020, nr 4 (68), s. 137–148.

¹⁷ M. Zagłoba, S. Zakroczyński, *Państwo i Kościół na swoje miejsca*, tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://strategie2050.pl/wp-content/uploads/2021/01/Panstwo-i-Kosciol-na-swoje-miejsca.pdf> (dostęp: 08.09.2023 r.)

nabożeństwa”, w której pierwszym z wymienionych postulatów uczyniono zastąpienie Funduszu Kościelnego „dobrowolnym odpisem podatkowym w ramach istniejącej już procedury jednego i pół procenta dla wybranej organizacji pozarządowej”¹⁸. Wyżej wymienione postulaty nie doczekały się konkretyzacji w formie projektów ustaw.

3. Projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 r.

3.1. Przebieg konsultacji społecznych projektu założeń projektu ustawy w zarysie

W trakcie posiedzenia Komisji Wspólnej Przedstawicieli Rządu RP i Konferencji Episkopatu Polski, które miało miejsce 15 marca 2012 r., Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji (MAiC) przedstawiło projekt założeń projektu ustawy o zmianie u.d.m.r. oraz niektórych innych ustaw¹⁹. Zdarzenie to można uznać za początek oficjalnych prac nad wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego obywatelskiego odpisu podatkowego, który miał zastąpić Fundusz Kościelny. Następnego dnia odbyło się spotkanie Ministra Administracji i Cyfryzacji z przedstawicielami kościołów i innych związków wyznaniowych. Konsultacje społeczne prowadzone były równolegle w trzech formach: w ramach prac wspólnych komisji i zespołów rządowo-kościelnych; w trakcie spotkań bilateralnych przedstawicieli Ministra Administracji i Cyfryzacji z przedstawicielami kościołów i innych związków wyznaniowych o uregulowanej sytuacji prawnej w drodze odrębnej ustawy oraz przedstawicielami organizacji międzykościelnych; wystąpienia do wspólnot religijnych z prośbą o przedstawienie pisemnej opinii dotyczącej projektu²⁰.

Zorganizowany został cykl posiedzeń wspólnych komisji i zespołów rządowo-kościelnych, na których między innymi omawiano projekt założeń projektu ustawy. Oprócz wyżej wspomnianego spotkania 15 marca 2012 r., odbyły się również posiedzenia Komisji Wspólnej Przedstawicieli Rządu Rzeczypospolitej Polskiej i Polskiej Rady Ekumenicznej (18 kwietnia 2012 r.), Komisji Wspólnej Przedstawicieli Rządu Rzeczypospolitej Polskiej i Aliansu Ewangelicznego w Rzeczypospolitej Polskiej (8 maja 2012 r.) oraz Wspólnego Zespołu

¹⁸ *Książeczka (nie) do nabożeństwa*, s. 7, tekst dostępny pod adresem internetowym: https://lewica.org.pl/images/SwieckiePanstwo/LEWICA_SWIECKIE_PANSTWO.pdf (dostęp: 08.09.2023 r.).

¹⁹ Por. D. Walencik, *Finansowanie Kościoła katolickiego w Polsce w świetle art. 22 i 27 konkordatu oraz prac komisji konkordatowych – perspektywa zmian*, „*Annales Canonici*” 2014, nr 2, s. 54.

²⁰ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 23.

Przedstawiciele Rządu Rzeczypospolitej Polskiej i Świętego Soboru Biskupów (8 maja 2012 r.). W ramach konsultacji MAC zorganizowało także pięć spotkań bilateralnych przedstawiciele Ministra Administracji i Cyfryzacji z przedstawicielami kościołów i innych związków wyznaniowych o uregulowanej sytuacji prawnej oraz przedstawicielami organizacji międzykościelnych²¹. Odbyło się także kolejne pięć spotkań z przedstawicielami innych niż Kościół katolicki związków konfesyjnych w sprawie projektu założeń projektu ustawy²².

Intensywne prace dotyczące zaprezentowanych założeń projektu ustawy trwały także w łonie Kościoła katolickiego. Strona kościelna powołała 22 marca 2012 r. Zespół ds. Realizacji art. 22 Konkordatu Kościelnej Komisji Konkordatowej, strona państwowa zaś przedstawiła pismem z 26 marca 2012 r. skład Zespołu ds. Finansów Rządowej Komisji Konkordatowej²³. Już 3 kwietnia, podczas połączonego posiedzenia wyżej wymienionych zespołów, osiągnięto porozumienie co do samodzielnego i transparentnego gospodarowania przez Kościół katolicki środkami pochodzącymi z obywatelskiego odpisu podatkowego oraz co do przeniesienia obowiązku opłacania składek ubezpieczeniowych na osoby duchowne. Zastrzeżono do dalszych negocjacji propozycje rządowe wysokości odpisu (0,3%) oraz trzyletniego okresu przejściowego²⁴. Kolejne posiedzenia 26 kwietnia i 11 maja 2012 r. nie przyniosły przełomu. W trakcie połączonego posiedzenia 12 czerwca 2012 r. strona rządowa podtrzymała wcześniejszą propozycję wysokości odpisu oraz wydłużonego do czterech lat okresu przejściowego, strona kościelna zaś postulowała, aby odpis miał wysokość 1%, a przynajmniej nie mniej niż 0,5–0,6%. Stanowisko Kościoła co do okresu przejściowego miało zostać uzależnione od wysokości odpisu²⁵. Kolejne dwa spotkania (16 listopada i 18 grudnia 2012 r.) nie przyniosły nowych istotnych ustaleń. Podczas posiedzenia 21 lutego 2013 r. strony doszły do wstępnego porozumienia, zgodnie z którym wysokość obywatelskiego odpisu podatkowego miała wynieść 0,5%, okres przejściowy zaś trzy lata²⁶.

W dalszej kolejności MAiC przygotowało roboczy projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, który to projekt omawiano podczas wspólnych posiedzeń Zespołu Roboczego do spraw Finansów Rządowej Komisji Konkordatowej i

²¹ Ibidem, s. 23–24.

²² Ibidem, s. 24.

²³ D. Walencik, *Finansowanie...*, s. 55.

²⁴ Ibidem, s. 56.

²⁵ Ibidem, s. 59.

²⁶ Ibidem, s. 60-61.

Zespołu Roboczego Kościelnej Komisji Konkordatowej ds. realizacji art. 22 Konkordatu w dniu 16 maja oraz w dniu 13 czerwca 2013 r. Na pierwszym spotkaniu potwierdzono między innymi, że nowe regulacje zostaną przyjęte zgodnie z procedurą opisaną w art. 27 Konkordatu, a okres przejściowy trwać będzie trzy lata. Natomiast podczas spotkania 13 czerwca między innymi omówiona została poprawiona wersja projektu i przygotowano protokół rozbieżności²⁷. Projekt został również przedyskutowany z mniejszościowymi wspólnotami religijnymi podczas spotkania w dniu 26 czerwca 2013 r.²⁸

W dniu 26 lipca 2013 r. Minister Administracji i Cyfryzacji skierował do konsultacji społecznych datowany na 25 lipca 2013 r. projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw²⁹. Jak głosiło pierwsze zdanie uzasadnienia projektu, jego celem było „doprowadzenie do usamodzielnienia kościołów i innych związków wyznaniowych w płaceniu składek na ubezpieczenie — emerytalne, rentowe, wypadkowe i zdrowotne, jako jednego z elementów prac zmierzających do kompleksowej reformy systemu emerytalnego”³⁰. Projekt uczyniono zatem elementem szerszej reformy systemu emerytalnego, co korespondowało z zapowiedzią Prezesa Rady Ministrów z jego *exposé*. Pozbawiono go jednocześnie kontekstu światopoglądowego. W części ogólnej uzasadnienia próżno szukać argumentów dotyczących świeckości państwa, ograniczenia kwot transferowanych z budżetu państwa do wspólnot religijnych czy nawet realizacji wolności sumienia poprzez oddanie podatnikom decyzji o przeznaczeniu części należnego podatku. Takie narracyjne umiejscowienie omawianego projektu uwalnia rząd od konieczności wywiązania się z zobowiązań ciążących na państwie od czasów Polski ludowej wraz z likwidacją Funduszu Kościelnego. W uzasadnieniu potwierdzono, że obywatelski odpis podatkowy na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych funkcjonowałby analogicznie do odpisu podatkowego na rzecz Organizacji Pożytku Publicznego, co znajduje swoje odzwierciedlenie w sformułowaniu części projektowanych przepisów³¹.

Projekt z 25 lipca 2013 r. w art. 18 uchylał u.d.m.r., a do postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektu, prowadzonych na podstawie art. 4 uchylanej ustawy, zastosowanie miały przepisy dotychczasowe (art. 15 Projektu). Uzasadnienie

²⁷ Ibidem, s. 61–62.

²⁸ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 24.

²⁹ Projekt z 25 lipca 2013 r.

³⁰ Ibidem, s. 11.

³¹ Ibidem, s. 13.

projektu stwierdzało, że uchylenie u.d.m.r. podyktowane jest ustaniem wszelkich dalszych racji utrzymania w porządku prawnym tejsze ustawy. Ponadto podstawą umieszczenia tego przepisu w projekcie uczyniono konsultacje społeczne przeprowadzone między innymi z Kościołem katolickim. Oznacza to, opowiedzenie się strony państwowej za tymi danymi, zgodnie z którymi kościołom i innym związkom wyznaniowym pokrzywdzonym upaństwowieniem ich nieruchomości ziemskich, zwrócono całość znacjonalizowanych gruntów lub nawet więcej. Zdanie drugie zaś sugerowało, że z taką optyką problemu zgodził się Kościół katolicki, choć co innego wynikało z przywoływanych w poprzednim rozdziale badań D. Walencika, który 21 lutego 2013 r. w czasie posiedzenia zespołów państwowego i kościelnego zaprezentował „bilans” Funduszu Kościelnego, opublikowany ostatecznie 4 lipca 2013 roku³². Mogło to stanowić próbę wytworzenia nieuzasadnionego wrażenia uznania przez Kościół katolicki braku roszezeń. Artykuł 15 zaś został wprowadzony do projektu ze względu na ochronę praw uczestników postępowań toczących się przed organami administracji państwowej w sprawach stwierdzenia ewentualnego charakteru nieruchomości ziemskich i stanowienia gospodarstwa rolnego proboszcza w rozumieniu art. 4 u.d.m.r.³³

W ostatnim artykule (19) projekt stanowił, że „[u]stawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia roku następującego po roku w którym uchylone zostaną skierowane do Rzeczypospolitej Polskiej zalecenia, o których mowa w art. 126 ust. 7 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, z wyjątkiem art. 11 i art. 12, które wchodzi w życie z dniem ogłoszenia ustawy”. Związane to było z nałożonym na Polskę przez Radę do Spraw Gospodarczych i Finansowych (Ecofin) zobowiązaniem w zakresie redukcji nadmiernego deficytu oraz obowiązującym wówczas art. 112c u.f.p., który uniemożliwiał w okresie od dnia skierowania do Rzeczypospolitej Polskiej zaleceń, o których mowa w art. 126 ust. 7 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, do dnia ich uchylenia, przyjmowanie między innymi projektów ustaw powodujących zwiększenie wydatków, o których była mowa w art. 112a ust. 2 u.f.p., wynikających z obowiązujących przepisów. Natomiast zgodnie z art. 17 projektu „[w]łaściwe organy przekazują kwoty odpisu 0,5% od podatku należnego wskazywane w zeznaniach podatkowych i korektach zeznań podatkowych składanych za rok podatkowy, w których uchylone zostały zalecenia, o których mowa w art. 126 ust. 7 Traktatu o

³² Por. D. Walencik, *Finansowanie...*, s. 60–62 wraz z przypisem nr 86.

³³ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 21.

funkcjonowaniu Unii Europejskiej”. Przepis wprowadzono „celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych”³⁴.

Zakończenie prac nad projektem zaplanowano na pierwszą połowę 2014 r., tak aby podatnicy mogli skorzystać z nowego narzędzia finansowania wspólnot religijnych już w roku wyborczym 2015. Uchwalenie ustawy poprzedzać miało – zgodnie z art. 27 Konkordatu – zawarcie umowy pomiędzy stroną rządową a umocowaną przez Stolicę Apostolską Konferencją Episkopatu Polski. Podobne umowy miały zostać zawarte z przedstawicielami mniejszościowych wspólnot religijnych³⁵. Nigdy jednak do tego nie doszło, a sam Projekt nie wszedł w życie. Była to jednak daleko posunięta próba wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz wspólnot religijnych do polskiego porządku prawnego. W obliczu niezmiennych zapowiedzi polityków Koalicji Obywatelskiej, jakoby po przejęciu władzy podjęli ponowną próbę zastąpienia Funduszu Kościelnego obywatelskim odpisem podatkowym na rzecz wspólnot religijnych należy założyć, że projekt z 25 lipca 2013 r. stanie się naturalnym punktem wyjścia do wznowienia prac legislacyjnych.

3.2. Obywatelski odpis podatkowy na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych

Zgodnie z art. 1 projektu z 25 lipca 2013 r. do u.g.w.s.w., po jego art. 5 dotyczącym prawa jednostek do swobodnego świadczenia na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych oraz instytucji charytatywno-opiekuńczych, dodaje się art. 5a i 5b, które stanowią istotę konstrukcji obywatelskiego odpisu podatkowego. Projektowany art. 5a stanowił w ust. 1, że podatnik PIT może przekazać, na zasadach i w trybie określonym w przepisach odrębnych, 0,5% podatku obliczonego zgodnie z odrębnymi przepisami, na rzecz wybranej przez siebie wspólnoty religijnej o uregulowanej sytuacji prawnej. Ustęp drugi tego artykułu przyjął brzmienie: „[m]inister właściwy do spraw finansów publicznych zamieszcza w terminie do dnia 31 października każdego roku, na swojej stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej zestawienie kościołów i innych związków wyznaniowych, które otrzymały 0,5% podatku dochodowego od osób fizycznych za rok poprzedzający, zawierające: nazwę kościoła lub innego związku wyznaniowego, jego identyfikator podatkowy NIP oraz wysokość kwoty

³⁴ Ibidem, s. 22.

³⁵ Por. T.J. Zieliński, *Asygnata podatkowa na związki wyznaniowe – uwagi o projekcie ustawy przygotowanym przez administrację rządową w 2013 r.*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2017, nr 1, s. 96.

otrzymanej przez ten podmiot z tytułu 0,5% podatku”. Przytoczone przepisy zostały skonstruowane na wzór art. 27 ust. 1 i 3 u.d.p.p.w.

Za wniosek o przekazanie wybranej wspólnoty religijnej wsparcia za pośrednictwem obywatelskiego odpisu podatkowego uważać należy wskazanie przez podatnika w zeznaniu podatkowym albo w korekcie zeznania jednego kościoła albo innego związku wyznaniowego wpisanego do wykazu, poprzez podanie jego identyfikatora podatkowego NIP oraz kwoty do przekazania na rzecz tego kościoła albo innego związku wyznaniowego w wysokości nieprzekraczającej 0,5% podatku należnego (projektowany art. 45d ust. 3 u.p.d.o.f. wprowadzany art. 3 pkt 3 projektu z 25 lipca 2013 r. oraz analogiczny art. 21c ust. 3 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym wprowadzany art. 7 projektu z 25 lipca 2013 r.³⁶). Trafnie zatem przyjęto, że podatnik decyduje o wsparciu wybranej wspólnoty religijnej w wysokości 0,5% należnego od niego podatku dochodowego (jak w Hiszpanii czy na „pierwszym etapie” podziału środków na Węgrzech). Ponadto sformułowanie „w wysokości nieprzekraczającej 0,5% podatku należnego” czytać należy w ten sposób, że określona została ustawowo górna granica wysokości wsparcia, jakie podatnik może przekazać wspólnoty religijnej za pośrednictwem odpisu podatkowego. Rozwiązanie to jest korzystne dla budżetu państwa, lecz wprowadza dodatkowy czynnik niepewności co do wysokości wsparcia z perspektywy wspólnot religijnych. Na ogólną kwotę otrzymanego wsparcia składa się nie tylko liczba podatników wskazujących konkretny związek konfesyjny oraz wysokość należnego od nich podatku, lecz także indywidualna decyzja co do wysokości wsparcia. Trzeba jednak zauważyć, że tak samo skonstruowany jest art. 45c u.p.d.o.f. dotyczący możliwości przekazania 1,5% na OPP. W praktyce nie zdarza się, by ktoś przekazywał mniejszy odsetek podatku niż ustawa zezwala. Podobnie byłoby zapewne z obywatelskim odpisem podatkowym na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych.

Projektodawcy zwolnili także z podatku dochodowego od osób prawnych wszelkie przepływy środków finansowych otrzymanych przez wspólnoty religijne z tytułu obywatelskiego odpisu podatkowego, pomiędzy kościelnymi osobami prawnymi oraz z budżetu państwa w ramach dotacji podmiotowych przeznaczonych na zaliczki środków

³⁶ Projekt wprowadzał zmiany w u.p.d.o.f. oraz w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 z późn. zm. (dalej: u.z.p.d.). W obu ustawach wprowadzono analogiczne przepisy wzorowane na tych dotyczących przekazania 1,5% na OPP (wówczas jeszcze 1%).

uzyskanych z odpisów podatkowych w okresie przejściowym (art. 4 projektu z 25 lipca 2013 r.)³⁷

Drugi z dodawanych w u.g.w.s.w. przepisów (art. 5b) dotyczył określenia kręgu beneficjentów obywatelskiego odpisu podatkowego. Zgodnie z art. 5b ust. 1 „[m]inister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych sporządza w postaci elektronicznej, na dzień 31 października każdego roku podatkowego, wykaz kościołów i innych związków wyznaniowych, na rzecz których może być przekazywane 0,5% podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy. Nie później niż do dnia 5 listopada danego roku podatkowego wykaz ten jest zamieszczany na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej ministra właściwego do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych”³⁸. Pierwszy wykaz minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych miał sporządzić i opublikować do 15 grudnia roku poprzedzającego rok wejścia ustawy w życie (art. 11 projektu z 25 lipca 2013 r.). W zamyśle projektodawcy sporządzenie wykazu oraz dokonywanie w nim zmian miało mieć charakter czynności materialno-technicznej, co jednak nie zostało szerzej omówione w uzasadnieniu projektu³⁹.

Kolejny ustęp art. 5b określał przesłanki decydujące o możliwości ujawnienia wspólnoty konfesyjnej w wykazie. Warunkiem ujawnienia w wykazie było legitymowanie się uregulowaną sytuacją prawną – to jest wpisem do rejestru kościołów i innych związków wyznaniowych lub funkcjonowanie w Rzeczypospolitej na podstawie ustawy partykularnej – nieprzerwanie od co najmniej trzech lat. Ponadto w stosunku do wspólnoty konfesyjnej nie mogła zostać ujawniona w rejestrze kościołów i innych związków wyznaniowych informacja o wszczęciu bądź zarządzeniu likwidacji oraz wyznaczeniu likwidatora. Ostatnim warunkiem

³⁷ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 17.

³⁸ W toku uzgodnień międzyresortowych Ministerstwo Finansów zwróciło uwagę, że w tym samym terminie minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych winien przekazywać ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informację o kościołach i innych związkach wyznaniowych, na rzecz których może być przekazywane 0,5% podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy. Por. Pismo Ministra Finansów do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 16 sierpnia 2013 r., znak FS5-0310-15/367/IAN/2013, tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 1.

³⁹ Syntetyczne zestawienie uwag i opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw, zwanego dalej „projektem”, zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych (dalej: Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych), tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 2.

było niezłożenie przez kościół lub inny związek wyznaniowy wniosku o niezamieszczanie go w wykazie lub wykreślenie z wykazu. W przypadku ostatniej z przesłanek projektodawca słusznie skorzystał z doświadczeń włoskich, gdzie część wspólnot religijnych nie chciała partycypować w całości albo w ogóle w dobrodziejstwie *otto per mille*. Słusznie pozostawiono w Projekcie możliwość zrezygnowania w trybie wnioskowym z możliwości otrzymywania dodatkowego wsparcia finansowego. Jakkolwiek obywatelski odpis podatkowy stanowi nowoczesną formę ofiarności wiernych, to ze względu na doktrynę, światopogląd czy inne motywacje należy pozostawić związkom konfesyjnym możliwość wyjścia z systemu. Natomiast nie zostało wyjaśnione w uzasadnieniu projektu, z jakich powodów przyjęto warunek co najmniej trzyletniego funkcjonowania na podstawie wpisu do rejestru lub ustawy partykularnej. Po zwróceniu uwagi na ten problem przez Ministerstwo Sprawiedliwości⁴⁰ projektodawca postanowił doprecyzować przesłankę⁴¹, upodabniając sformułowanie do art. 22 ust. 1 u.d.p.p., który do nabycia statusu OPP wymaga między innymi prowadzenia działalności pożytku publicznego nieprzerwanie przez co najmniej dwa lata.

Zgodnie z projektowanym art. 5b ust. 3 u.g.w.s.w. w przypadku wykreślenia wspólnoty religijnej z rejestru kościołów i innych związków wyznaniowych po dniu 31 października roku podatkowego, a także w przypadku wpisania po tym dniu do tego rejestru informacji o wszczęciu bądź zarządzeniu likwidacji kościoła lub innego związku wyznaniowego i wyznaczeniu jego likwidatora, minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych usuwa ten podmiot z wykazu uprawnionych do otrzymywania wsparcia za pośrednictwem obywatelskiego odpisu podatkowego.

W wykazie uprawnionych kościołów i innych związków wyznaniowych obok nazwy podmiotu znajdować się miał także jego Numer Identyfikacji Podatkowej (art. 5b ust. 4)⁴².

⁴⁰ Pismo Ministra Sprawiedliwości do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 sierpnia 2013 r., znak DPK-III-454-190/13, tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 1–2.

⁴¹ Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych, s. 3.

⁴² Konferencja Episkopatu Polski postulowała, by w celu ułatwienia podatnikom korzystania z obywatelskiego odpisu podatkowego, numer NIP zastąpić trzycyfrowym kodem. Uwaga została uznana za niezasadną. Por. Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską do projektu ustawy z dnia... o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z dnia 12 sierpnia 2013 r. (dalej: Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską), tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.07.2023 r.), s. 3; Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych, tekst dostępny pod adresem internetowym, s. 9–10.

Projekt z 25 lipca 2013 r. zakładał jedynie możliwość przekazywania wsparcia związkowi wyznaniowemu jako całości, choćby w jego strukturze znajdowały się liczne podmioty posiadające osobowość prawną. Kościoły i inne związki wyznaniowe zobowiązane zostały także do przekazania w oznaczonym terminie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według siedziby kościoła lub innego związku wyznaniowego numeru rachunku bankowego właściwego do przekazania 0,5% podatku. Zgłoszenie zachowuje swą ważność do czasu zmiany dokonanej poprzez zgłoszenie aktualizacyjne (art. 5b ust. 5). Z uwagi na potrzebę zapewnienia sprawnego przekazywania kościołom lub innym związkom wyznaniowym 0,5% podatku dochodowego od osób fizycznych, minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych miał określić tryb, terminy oraz formaty wymiany danych, o których mowa wyżej pomiędzy oboma ministrami, a także organami podległymi ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (art. 5b ust. 6).

Szczególną regulację przekazywania środków pochodzących z obywatelskiego odpisu podatkowego przewidziano dla Kościoła katolickiego. Projekt z 25 lipca 2013 r. przewidywał utworzenie nowej osoby prawnej Kościoła katolickiego o zasięgu ogólnopolskim, której organem byłby Dyrektor. Do składania oświadczeń woli w imieniu nowej osoby prawnej upoważniony byłby Dyrektor po uzyskaniu zgody Prezydium Konferencji Episkopatu Polski (art. 9 pkt 1 projektu). Zgodnie z art. 9 pkt 2 projektu z 25 lipca 2013 r. w u.s.p.k.k. po art. 52 miał zostać dodany art. 52a, którego brzmienie potwierdzałoby prawo Kościoła katolickiego do partycypacji w obywatelskim odpisie podatkowym⁴³ oraz fakt, że w prawa i obowiązki Kościoła w zakresie odpisu wchodzi nowo powołana kościelna osoba prawna⁴⁴. Przepis ten *in fine* stanowił także podstawę prawną do umieszczenia w wykazie uprawnionych wspólnot religijnych identyfikatora podatkowego NIP nowej kościelnej osoby prawnej obok nazwy

⁴³ Kościół Ewangelicko-Augsburski postulował, by tego rodzaju przepis znalazł się także w innych ustawach partykularnych, co zostało zaakceptowane przez projektodawcę, o ile inne związki wyznaniowe zgłoszą propozycję odpowiednich przepisów. Por. Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 22 sierpnia 2013 r. (dalej: Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji), tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.), s. 4–5; Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 15–16.

⁴⁴ Wątpliwości co do przyjętej koncepcji nowego organu odpowiadającego za dystrybucję środków z obywatelskiego odpisu podatkowego wyraziła Prowincja Warszawska Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela. Por. Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego z dnia 27 sierpnia 2013 r. (dalej: Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego), tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.07.2023 r.), s. 5–6.

Kościół Katolicki w Rzeczypospolitej Polskiej. Rozwiązanie w postaci utworzenia kościelnej osoby prawnej w celu przyjmowania i gospodarowania środkami pochodzącymi z asygnaty podatkowej dopuszczone jest przepisami C.I.C. (kan. 1274) i znane było już wcześniej z doświadczeń włoskich, gdzie funkcjonowanie takiego wyspecjalizowanego podmiotu oceniane jest pozytywnie.

Nabycie pieniędzy w drodze darowizny dokonanej przez kościół lub inny związek wyznaniowy na rzecz osób duchownych, alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulantów, nowicjuszy i juniorystów oraz ich odpowiedników⁴⁵ podlegających obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu lub zdrowotnemu miało zostać zwolnione z podatku od darowizn pod warunkiem przeznaczenia przedmiotu darowizny, w terminie dwóch lat od jego otrzymania, na sfinansowanie składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe lub ubezpieczenie zdrowotne (art. 2 projektu z 25 lipca 2013 r.). W związku z otrzymaną darowizną nie powstawał obowiązek złożenia zeznania podatkowego, a wprowadzenie zwolnienia nie wpływało na kwoty wolne od podatku⁴⁶. Konferencja Episkopatu Polski oraz Kościół ewangelicko-augsburski proponowały, aby zwolnienie podatkowe dotyczyło wszelkich darowizn czynionych ze środków pochodzących z obywatelskiego odpisu podatkowego przez wspólnoty religijne na rzecz swych duchownych⁴⁷. Postulat ten nie spotkał się z uznaniem projektodawcy⁴⁸.

W tym miejscu odnotować także należy, że w Projekcie znalazły odzwierciedlenie ustalenia, o których była mowa wyżej, a które dotyczyły swobody dysponowania środkami pochodzącymi z odpisu podatkowego przez kościoły i inne związki wyznaniowe. Brak zatem w Projekcie katalogu celów, na jakie wydatkować można środki z odpisu, co odróżnia polski odpis od włoskich rozwiązań, a także mechanizmów kontroli prawidłowości wydatkowania środków, z których poboru zrezygnowało państwo (inaczej niż w Hiszpanii i we Włoszech, podobnie jak na Węgrzech). Jak wskazano w projekcie brak weryfikacji czasu i celu

⁴⁵ Po zasadnej uwadze Konferencji Episkopatu Polski, że w projekcie nie wymieniono członków zakonów definitywnie inkorporowanych, brzmienie przepisu miało zostać uzupełnione w ten sposób, że po słowach „na rzecz osób duchownych” dodane miało być sformułowanie „członków zakonów męskich i żeńskich w Kościele Katolickim w Rzeczypospolitej Polskiej, innych kościołach i związkach wyznaniowych”. Por. Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 5.

⁴⁶ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 15.

⁴⁷ Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 4; Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 3–4.

⁴⁸ Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 10–11.

wydatkowania tychże środków „jest wyrazem uznania roli kościołów i innych związków wyznaniowych, realizujących zadania istotne również z punktu widzenia interesów Państwa”⁴⁹.

Projektowane rozwiązania, pomimo wielokrotnego czerpania inspiracji z rozwiązań dotyczących odpisu 1,5% podatku na OPP, istotnie różnią się w sferze możliwości poznania danych podatnika udzielającego wsparcia konkretnej wspólnotie religijnej. W tym wypadku podatnik nie ma możliwości wyrażenia zgody na przekazanie beneficjentowi wsparcia swych danych identyfikacyjnych czy wysokości przekazanej kwoty. Kościołom i innym związkom wyznaniowym nie można także udostępnić wniosku, ani w żaden inny sposób nie mogą one uzyskać danych osobowych osób dokonujących odpisu na ich rzecz⁵⁰. Ponadto, art. 6 pkt 3 projektu z 25 lipca 2013 r. nowelizował art. 79 u.s.u.s. poprzez dodanie ust. 3, który miał na celu objęcie tajemnicą prawnie chronioną danych zawartych we wniosku o przekazanie 0,5% podatku należnego na rzecz jednego kościoła albo jednego innego związku wyznaniowego z wykazu uprawnionych podmiotów. Dzięki temu wspólnoty religijne nie miałyby dostępu do informacji o osobach je wspierających i wysokości przekazywanych kwot. Objęcie wyżej wymienionych danych tajemnicą prawnie chronioną jest rozwiązaniem koherentnym z art. 53 ust. 7 Konstytucji i zasługuje na aprobatę, pomimo że dane te nie stanowią o przynależności do określonej wspólnoty wyznaniowej ani też nie ujawniają światopoglądu, przekonań religijnych lub wyznania podatnika.

3.3. Zasady przekazywania środków z obywatelskiego odpisu podatkowego

Zgodnie z art. 3 pkt 1 projektu z 25 lipca 2013 r. w u.p.d.o.f. w art. 34 po ust. 7 dodaje się ust. 7a-7f. Stanowią one, że organy rentowe są zobowiązane w rocznych obliczeniach podatku do uwzględnienia wniosku podatnika o przekazanie 0,5% wybranej wspólnoty religijnej. Wzór wniosku miał określić minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych, po zasięgnięciu opinii organów rentowych. We wniosku podatnik podawałby identyfikator podatkowy NIP jednego wybranego kościoła albo jednego innego związku wyznaniowego i składał go do 30 listopada roku podatkowego, organ podatkowy zaś miał za zadanie obliczyć kwotę odpowiadającą 0,5% podatku należnego wynikającego z rozliczenia, po jej zaokrągleniu do pełnych dziesiątek groszy w dół. Termin został ustalony z

⁴⁹ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 13.

⁵⁰ Ibidem, s. 16.

Zakładem Ubezpieczeń Społecznych i wynikał z jego organizacji pracy. Wniosek złożony w terminie dotyczyć miał rocznego obliczenia podatku sporządzanego za ten rok podatkowy, lecz mógł mieć zastosowanie do rocznego obliczenia podatku sporządzanego za kolejne lata podatkowe, o ile podatnik nie dokonałby jego zmiany lub wybrana wspólnota religijna nie została usunięta z wykazu. Wniosków złożonych po terminie miało się nie uwzględniać⁵¹. Po 30 listopada zmiana identyfikatora podatkowego NIP podanego we wniosku miała być możliwa wyłącznie poprzez złożenie wniosku w zeznaniu podatkowym albo w jego korekcie. Organy rentowe zobowiązane zostały do uwzględniania wniosków w rocznych obliczeniach podatku począwszy od roku następującego po roku wejścia w życie art. 3 i 7 projektu z 25 lipca 2013 r. (art. 16 projektu), co oznacza, że w pierwszym roku obowiązywania ustawy emeryci i renciści mogliby dokonać odpisu na zasadach ogólnych⁵².

W art. 34 ust. 12 u.p.d.o.f. projekt z 25 lipca 2013 r. dodawał zdanie szóste, zgodnie z którym „[n]adpłata wynikająca z korekty rocznego obliczenia podatku jest pomniejszana o kwotę odpowiadającą nadwyżce kwoty przekazanej na rzecz kościoła albo innego związku wyznaniowego, zgodnie z wnioskiem podatnika, o którym mowa w ust. 7a, ponad zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół kwotę 0,5% podatku należnego wynikającego z tej korekty”. Stosowną zmianę wprowadzono art. 5 projektu także do Ordynacji podatkowej⁵³, w której art. 77c § 1 miał przewidywać pomniejszenie nadpłaty podatku wynikającą z korekty deklaracji o kwotę odpowiadającą nadwyżce kwoty przekazanej już nie tylko na rzecz OPP, lecz także kościołom i innym związkom wyznaniowym w ramach obywatelskiego odpisu podatkowego, ponad zaokrągloną do pełnych dziesiątek groszy w dół kwotę podatku należnego

⁵¹ Uwagi Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Wspólnoty Unitarian Uniwersalistów w Rzeczypospolitej Polskiej zmierzały do tego, by wnioski złożone po terminie były uwzględniane przy obliczaniu podatku za kolejne lata podatkowe. Projektodawca uznał uwagi za zasadne. Por. Pismo Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 sierpnia 2013 r., znak 991100/0220-146/2013/EŁ (dalej: Pismo Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do Ministra Administracji i Cyfryzacji), tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 1; Pismo Wspólnoty Unitarian Uniwersalistów w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 19 sierpnia 2013 r., tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 1–2; Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych, s. 5; Syntetyczne zestawienie uwag i opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw, zwanego dalej „projektem”, zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych (dalej: Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji publicznych), tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 12.

⁵² Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 21–22.

⁵³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.

wynikającą z tej korekty. Ponadto, art. 3 pkt 2 projektu uzupełniał art. 45a u.p.d.o.f. o nowy instrument w postaci obywatelskiego odpisu podatkowego.

Projekt z 25 lipca 2013 r. w art. 3 pkt 3 oraz w art. 7 wprowadzał bliźniaczo podobne zmiany odpowiednio w u.p.d.o.f. (dodając po art. 45c art. 45d) oraz w u.z.p.d., gdzie po art. 21b dodawano art. 21c. Przepisy te wzorowane były na analogicznych artykułach dotyczących odpisu podatkowego na OPP (art. 45c u.p.d.o.f., art. 21b u.z.p.d.). Projektowane przepisy określały, że organem właściwym do przekazywania środków pochodzących z obywatelskiego odpisu podatkowego jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy miejscowo dla siedziby kościoła lub innego związku wyznaniowego. Warunkiem przekazania kwoty odpisu uczyniono zapłatę w pełnej wysokości podatku należnego stanowiącego podstawę obliczenia kwoty, która ma być przekazana na rzecz kościoła albo innego związku wyznaniowego, nie później niż w terminie dwóch miesięcy od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego. Za zapłacony podatek, o którym mowa, uważa się również zaległość podatkową, której wysokość nie przekracza trzykrotności wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu Prawa pocztowego⁵⁴ za traktowanie przesyłki listowej jako poleconej. Kwotę obywatelskiego odpisu podatkowego naczelnik urzędu skarbowego przekazywać miał w terminie od maja do lipca roku następującego po roku podatkowym, za który składane jest roczne obliczenie podatku lub zeznanie podatkowe, na rachunek bankowy właściwy do przekazania 0,5% podatku podany przez kościół lub inny związek wyznaniowy. Kwota ta, tak jak w przypadku odpisu na OPP, miała być pomniejszana o koszty przelewu bankowego. Naczelnik urzędu skarbowego miał odstąpić od przekazania 0,5% podatku na rzecz wspólnoty religijnej, jeśli nie dokonała ona terminowego zgłoszenia numeru rachunku bankowego właściwego do przekazania 0,5% podatku lub numer tego rachunku byłby nieprawidłowy lub gdyby podatnik we wniosku podał identyfikator podatkowy NIP, którego nie zawiera wykaz lub gdyby wspólnota religijna została usunięta z wykazu. W przypadku zaś gdy kwota wskazana we wniosku podatnika przekracza 0,5% podatku należnego naczelnik urzędu skarbowego przekazuje kwotę w wysokości odpowiadającej 0,5% podatku należnego wynikającego z rocznego obliczenia podatku przez organ rentowy albo nieprzekraczającej 0,5% podatku należnego wynikającego z zeznania podatkowego złożonego w terminie określonym dla jego złożenia albo z jego korekty, jeżeli została dokonana w ciągu miesiąca od upływu terminu dla złożenia zeznania podatkowego – po jej zaokrągleniu do pełnych dziesiątek

⁵⁴ Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, Dz. U. z 2022 r. poz. 896 z późn. zm.

grozy w dół. Dalej projekt wskazywał, że osoby fizyczne, nie mające na terytorium Polski miejsca zamieszkania i podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, składając zeznanie podatkowe w trakcie roku podatkowego, wybierają kościół albo inny związek wyznaniowy z wykazu za poprzedni tok podatkowy. Wreszcie projekt upoważniał ministra właściwego do spraw finansów publicznych do upoważnienia w drodze rozporządzenia podległego mu organu innego niż naczelnik urzędu skarbowego do przekazywania kwot obywatelskiego odpisu podatkowego kościołom i innym związkom wyznaniowym.

Odnotać należy także grupę uwag świadczących o daleko posuniętych wątpliwościach w zakresie wypełnienia wymogów proceduralnych związanych z obywatelskim odpisem podatkowym oraz negatywnych konsekwencji finansowych ewentualnych pomyłek. Uwagi Konferencji Episkopatu Polski, Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela oraz Kościoła ewangelicko-augsburskiego zmierzały do zabezpieczenia interesów wspólnot religijnych, które miałyby nie otrzymać środków z uwagi na błędne podanie numeru rachunku bankowego przez beneficjenta albo numeru NIP przez podatnika. Uwagi zostały uznane przez projektodawcę za niezasadne⁵⁵.

3.4. Przeniesienie ciężaru finansowania składek na ubezpieczenia społeczne na osoby duchowne

Jak zostało już wspomniane, projekt z 25 lipca 2013 r. miał wpisywać się przede wszystkim w szerszy kontekst reformy systemu emerytalnego. W związku z tym, że obywatelski odpis podatkowy zastępował Fundusz Kościelny (art. 18 projektu uchylał u.d.m.r. w całości) oczywiste było, że ciężar finansowania składek na ubezpieczenia społeczne przeniesiony zostanie na płatników składek, czyli osoby duchowne.

Artykułem 6 projektu z 25 lipca 2013 r. wprowadzano w u.s.u.s. zmiany, zgodnie z którymi składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe osób duchownych finansują w całości płatnicy składek. Natomiast art. 8 projektu zmieniający art. 86 u.ś.o.z. przesądzał o tym, że „[s]kładki na ubezpieczenie zdrowotne duchownych oraz alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulików, nowicjuszy i juniorystów

⁵⁵ Por. Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 5; Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego, s. 5; Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 4; Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 13–14.

oraz ich odpowiedników za okresy rozliczeniowe od dnia wejścia w życie ustawy są finansowane przez płatników składek”⁵⁶. Płatnikiem składek zaś jest osoba duchowna niebędąca członkiem zakonu albo przełożony domu zakonnego lub klasztoru w stosunku do członków swego zakonu lub, za zgodą Zakładu, inna zwierzchnia instytucja diecezjalna lub zakonna w stosunku do duchownych objętych tą zgodą (art. 4 pkt 2 lit f u.s.u.s.). Oznacza to, że wspólnoty religijne miałyby możliwość transferowania środków na ubezpieczenie społeczne do poszczególnych domów zakonnych lub klasztorów, których przełożeni opłacałoby składki za członków wspólnot⁵⁷. Tego typu rozwiązanie pozwala zachować śluby ubóstwa osobom duchownym żyjącym we wspólnotach zakonnych. W uzasadnieniu projektu z 25 lipca 2013 r. dostrzeżona została norma kan. 600 C.I.C. stanowiąca o ewangelicznej radzie ubóstwa do naśladowania Chrystusa, która niesie ze sobą zależność i ograniczenie w używaniu dóbr i dysponowaniu nimi, zgodnie z własnym prawem poszczególnych instytutów. Dalej projektodawca dokonuje praktycznej egzegezy tegoż przepisu stwierdzając, iż „członkowie zakonów, o których mowa wyżej, nie mogliby otrzymać darowizny od kościoła albo innego związku wyznaniowego przeznaczonej na sfinansowanie składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, wypadkowe lub ubezpieczenie zdrowotne. Dodatkowo, nie posiadają oni, poza rzeczami osobistymi, żadnych rzeczy na własność ani tym bardziej rachunku bankowego. Uwzględniając tą specyfikę przewiduje się, że składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i wypadkowe członków zakonów męskich i żeńskich Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, a także innych kościołów i innych związków wyznaniowych, opłacać będą przełożeni domów zakonnych lub klasztorów”⁵⁸.

Projekt z 25 lipca 2013 r. przewidywał także przepis przejściowy (art. 10), zgodnie z którym składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne osób duchownych, alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulątów, nowicjuszy i juniorystów oraz ich odpowiedników z danego kościoła lub innego związku wyznaniowego byłyby finansowane na

⁵⁶ Konferencja Episkopatu Polski oraz Zakon Braci Mniejszych Franciszkanów argumentowały, że alumni powinni być traktowani tak samo jak studenci, jednak opinia ta nie została podzielona przez projektodawcę. Por. Uwagi Sekretariatu Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 5–6; wiadomość e-mail ekonoma prowincji św. Franciszka z Asyżu Zakonu Braci Mniejszych Franciszkanów w Poznaniu do Sekretariatu Departamentu Prawnego Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 sierpnia 2013 r. (dalej: wiadomość e-mail ekonoma prowincji św. Franciszka z Asyżu Zakonu Braci Mniejszych Franciszkanów w Poznaniu do Sekretariatu Departamentu Prawnego Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji), tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.); Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji publicznych, s. 14–15.

⁵⁷ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 17.

⁵⁸ Ibidem, s. 17.

dotychczasowych zasadach do końca roku poprzedzającego rok wejścia w życie nowych rozwiązań. Od 1 stycznia roku, w którym wejdzie w życie ustawa, składki będą finansowane przez płatników. Jeżeli po wejściu w życie projektowanej ustawy stwierdzone zostaną zaległości za okres, w którym składki pokrywane były przez Fundusz Kościelny, do uzupełnienia brakujących kwot zobowiązani będą ubezpieczeni. W przypadku powstania nadpłaty z uwagi na złożenie dokumentów po dniu wejścia w życie ustawy, nadpłata zostanie zaliczona na poczet zaległych, bieżących lub przyszłych składek⁵⁹. Artykuł 10 ust. 2 projektu z 25 lipca 2013 r. został zakwestionowany przez szereg podmiotów z uwagi na niezasadne przeniesienie odpowiedzialności za zaległości składowe na ubezpieczonych⁶⁰. Projektodawca uznał te uwagi za zasadne, choć wymagające dalszej analizy i uzgodnień. W szczególności jako zasadne określono wskazanie daty granicznej, po której Skarb Państwa nie będzie zobowiązany do zapłaty należności powstałych wskutek niedopełnienia obowiązków przez ubezpieczonych⁶¹. Konferencja Episkopatu Polski wskazała zaś, że wystarczającą sankcją byłoby obciążenie danej osoby obowiązkiem pokrycia odsetek należnych za opóźnienie.

3.5. Okres przejściowy

Zgodnie z art. 13 ust. 1 projektu z 25 lipca 2013 r. w trakcie trzyletniego okresu przejściowego wybrane kościoły i inne związki wyznaniowe uprawnione byłyby do otrzymywania z budżetu państwa dotacji podmiotowych przeznaczonych na zaliczki środków uzyskanych z obywatelskiego odpisu podatkowego. Państwo zagwarantowało uprawnionym wspólnotom religijnym, że w każdym roku okresu przejściowego otrzymają kwotę co najmniej równą tej, która była do dyspozycji Funduszu Kościelnego w roku 2013. Kwota przedmiotowej dotacji z budżetu państwa nie mogła bowiem każdego roku okresu przejściowego przekroczyć tej, jaką zaplanowano w budżecie państwa dla Funduszu Kościelnego w roku 2013 (art. 13 ust. 2

⁵⁹ Ibidem, s. 18–19.

⁶⁰ Pismo Ministra Pracy i Polityki Społecznej do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 sierpnia 2013 r., znak DP-I-022-1042/13/KP, tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnoscii-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 1; Pismo Rządowego Centrum Legislacji do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 20 sierpnia 2013 r., znak DPA 50-75/13, tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnoscii-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.), s. 1–2; Pismo Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 3; Uwagi Sekretariatu Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 6.

⁶¹ Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych, s. 10–12.

projektu). Kwota gwarantowana dla każdej ze wspólnot religijnych miała być obliczana przez Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji na podstawie mechanizmu opisanego w art. 12 projektu, a następnie przez pomnożenie procentowego udziału wyliczonego na podstawie przedmiotowego mechanizmu i kwoty dotacji podmiotowej (art. 13 ust. 3 projektu).

Za podstawę obliczenia kwoty dotacji dla poszczególnych wspólnot religijnych przyjęto stopień, w jakim „korzystały” one dotychczasowo z Funduszu Kościelnego⁶². Jako że od 2010 roku Fundusz realizował tylko zadanie w postaci opłacania części składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych, projektodawca zrównał stopień partycypacji poszczególnych związków konfesyjnych w tym zadaniu, ze stopniem korzystania ze środków przekazywanych przez Fundusz w ogólności. Cezura czasowa pozwalająca uznać za prawdziwe takie założenie nie została jednak wystarczająco uargumentowana. W uzasadnieniu projektu podano jedynie informację o realizacji jednego tylko zadania przez Fundusz od 2010 roku wraz z ogólną liczbą uprawnionych do finansowania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne przez Fundusz Kościelny (26 272, w tym duchownych 20 515, zakonników 4 089 i alumnów 1 619, a za 49 duchownych opłacane były składki tylko na ubezpieczenie zdrowotne)⁶³.

Projekt z 25 lipca 2013 r. nakładał na władze wspólnot religijnych obowiązek sporządzenia w formie elektronicznej listy osób duchownych, alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulantów, nowicjuszy i juniorystów oraz ich odpowiedników z danego kościoła lub innego związku wyznaniowego, za których składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, zgodnie z odrębnymi przepisami, były finansowane w roku 2012 z budżetu państwa. Władze wspólnot religijnych miały przesyłać listę do Centrali Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w terminie trzech miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy. Lista zawierać miała imię i nazwisko, numer PESEL lub serię i numer dowodu osobistego albo paszportu, podane w zgłoszeniu do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz identyfikator podatkowy NIP danego kościoła lub innego związku wyznaniowego (art. 12 ust. 1). Pod uwagę miały być brane wyłącznie listy sporządzone w formacie ustalonym przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych i ogłoszonym na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej Centrali Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy (art. 12 ust. 4), przesłane przez podmioty uprawnione do reprezentacji danego związku wyznaniowego⁶⁴.

⁶² Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 19.

⁶³ Ibidem, s. 12–13.

⁶⁴ Ibidem, s. 19.

W przypadku stwierdzenia, że osoba wskazana na liście nie była zgłoszona do ubezpieczenia w 2012 roku ZUS miał przelać informację do danej wspólnoty religijnej w nieprzekraczalnym terminie pięciu miesięcy od dnia otrzymania listy. Kościół lub inny związek wyznaniowy zaś w terminie 14 dni od dnia otrzymania informacji przysłać miał dokumenty potwierdzające fakt objęcia ubezpieczeniem⁶⁵. W przypadku nieprzesłania dokumentów w czternastodniowym terminie⁶⁶ osoba, której dotyczyła wątpliwość nie podlegała uwzględnieniu w obliczeniu kwoty dotacji podmiotowej (art. 12 ust. 2).

Następnie ZUS w terminie dziewięciu miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy i na podstawie zweryfikowanych list przesłanych przez władze wspólnot religijnych, informować miał Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji o łącznych kwotach należnych za rok 2012 z Funduszu Kościelnego na składki na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne osób duchownych, alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulików, nowicjuszy i juniorystów oraz ich odpowiedników z poszczególnych kościołów i innych związków wyznaniowych (art. 12 ust. 3). Minister zaś na podstawie przesłanej informacji sporządzać miał zestawienie kościołów i innych związków wyznaniowych, które uprawnione będą do otrzymania dotacji oraz ustalać procentowy udział każdego z kościołów lub innych związków wyznaniowych w łącznej kwocie należnej za rok 2012 z Funduszu Kościelnego na składki na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne osób duchownych, alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulików, nowicjuszy i juniorystów oraz ich odpowiedników (art. 12 ust. 5).

W okresie przejściowym Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji miał przekazywać wspólnotom religijnym połowę kwoty gwarantowanej w dwóch równych ratach w terminach do 31 stycznia i 30 kwietnia (art. 13 ust. 4). Taką regulację wymuszał fakt przekazywania kwot z obywatelskiego odpisu podatkowego w terminach maj-lipiec oraz konieczność wcześniejszego opłacenia składek ubezpieczeniowych⁶⁷. Naczelnik urzędu skarbowego miał informować ministra właściwego do spraw finansów publicznych w terminie do 31 sierpnia o łącznej wysokości kwot pochodzących z obywatelskiego odpisu podatkowego

⁶⁵ Zakład Ubezpieczeń Społecznych słusznie zwrócił uwagę w obliczu konieczności przesyłania przez wspólnotę religijną dokumentów potwierdzających fakt objęcia ubezpieczeniem, że podleganie ubezpieczeniom wynika z mocy prawa, a potwierdzeniem jest złożenie przez płatnika składek dokumentu zgłoszeniowego. Por. Pismo Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 3.

⁶⁶ Kościół Ewangelicko-Augsburski postulował wydłużenie terminu do 30 dni, co projektodawca uznał za zasadne. Por. Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 5; Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji publicznych, s. 16–17.

⁶⁷ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 20.

przekazanych poszczególnym wspólnotom religijnym (art. 13 ust. 5). Minister ten do 15 września miał przysłać Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji zbiorczą informację o kwotach 0,5% podatku przekazanych poszczególnym kościołom i innym związkom konfesyjnym (art. 13 ust. 6). Ostatni z wymienionych do 30 października, w przypadku stwierdzenia, że łączna kwota już przekazanej dotacji wraz z kwotą pochodzącą z obywatelskiego odpisu podatkowego jest niższa od kwoty gwarantowanej dla danego kościoła lub innego związku wyznaniowego, miał udzielić dotacji w wysokości stanowiącej tę różnicę. Jeśli zaś stwierdził, że łączna kwota już przekazanej dotacji wraz z kwotą przekazaną z tytułu obywatelskiego odpisu podatkowego jest wyższa od kwoty gwarantowanej dla danego kościoła lub innego związku konfesyjnego, w tym samym terminie miał wydać decyzję zobowiązującą daną wspólnotę religijną do zwrotu odpowiedniej części dotacji (art. 13 ust. 7). Oznacza to, że wspólnota religijna zatrzymywałaby całość środków przekazanych jej za pomocą obywatelskiego odpisu podatkowego, lecz musiałaby zwrócić dotację podmiotową w całości lub w części ponad kwotę gwarantowaną.

Przedmiotowe dotacje finansowane miały być z części budżetu państwa, której dysponentem jest minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych. Projektodawca przewidział także, że do dotacji przekazywanych na podstawie omawianego przepisu nie stosuje się przepisów u.f.p., za wyjątkiem sytuacji, w której konieczne jest wydanie decyzji o zwrocie całości albo części dotacji (art. 13 ust. 8). Oznaczało to brak konieczności zawierania umów o udzielenie dotacji, a wspólnoty religijne nie byłyby zobowiązane do prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej środków otrzymanych z dotacji oraz wydatków dokonywanych z tych środków. Ponadto udzielona dotacja mogła być wykorzystana na dowolny cel i nie musiałaby być wydatkowana w roku jej otrzymania. Zastosowanie do niej miało także omówione wyżej zwolnienie opisane w art. 4 projektu⁶⁸.

Ostatnią regulacją okresu przejściowego był art. 14 projektu z 25 lipca 2013 r., zgodnie z którym w ostatnim kwartale ostatniego roku, za który przyznawana miała być wyżej opisana dotacja podmiotowa, właściwe komisje i zespoły rządowo-kościelne powołane do rozpatrywania problemów związanych z rozwojem stosunków między państwem a wspólnotami religijnymi w sprawach finansowych instytucji i dóbr kościelnych dokonają oceny funkcjonowania obywatelskiego odpisu podatkowego (art. 14 ust. 1). Zainteresowanym

⁶⁸ Ibidem, s. 20.

związkom konfesyjnym niereprezentowanym w powyższych komisjach i zespołach przyznano możliwość przedstawienia Ministrowi Spraw Wewnętrznych i Administracji pisemnej oceny funkcjonowania obywatelskiego odpisu podatkowego w terminie do 30 września ostatniego roku, za który miała być przyznawana wspomniana już dotacja podmiotowa (art. 14 ust. 2).

Przedmiotowy przepis wprowadzał mechanizm gwarantujący ocenę funkcjonowania obywatelskiego odpisu podatkowego u progu przejścia w jego docelowy sposób finansowania związków wyznaniowych. Ocena miała dokonać się w łonie właściwych, rządowo-kościelnych komisji i zespołów. Dla wspólnot religijnych zaś, które w takim formacie nie współpracują z państwem pozostawiono możliwość pisemnej oceny funkcjonowania obywatelskiego odpisu podatkowego.

4. Wybrane uwagi i opinie zgłoszone w trakcie konsultacji publicznych

4.1. Uwagi o charakterze ogólnym

Kościół Chrześcijański Nowe Życie wyraził opinię, zgodnie z którą kościoły i inne związki wyznaniowe nie powinny być utrzymywane z podatków wszystkich podatników, lecz winny utrzymywać się same⁶⁹. Jakkolwiek można zgodzić się z tą opinią, to nie sposób uniknąć wrażenia, że odnosi się ona do popularnego błędu w rozumieniu obywatelskiego odpisu podatkowego, który utożsamiany jest z obligatoryjnym podatkiem kościelnym – takim jak niemiecki *Kirchensteuer*. Choć nawet i w tym ostatnim przypadku podatek pobierany jest od wiernego danego kościoła i tylko te środki są wspólnocie wyznaniowej przekazywane, dlatego nie może być mowy o utrzymywaniu konkretnego związku konfesyjnego z podatków wszystkich obywateli – tak jak ma to miejsce w państwach wyznaniowych czy w wypadku części działalności Funduszu Kościelnego. Obywatelski odpis podatkowy oparty na zasadzie dobrowolności i przekazywaniu ułamka podatku należnego od konkretnego podatnika jest nowocześniejszą formą ofiarności wiernych, w którą włącza się aparat państwowy.

Odmienne zdanie o Projekcie przedstawiła Niezależna Gmina Wyznania Mojżeszowego w RP, według której zmiany są „pozytywne i zmierzają do poprawy

⁶⁹ Pismo Kościoła Chrześcijańskiego Nowe Życie z dnia 21 sierpnia 2013 r., tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.), s. 2.

funkcjonowania pozostałych związków wyznaniowych i kościołów na terenie Rzeczypospolitej”⁷⁰. Ponadto projekt z 25 lipca 2013 r. może przyczynić się do zagwarantowania większej swobody związków konfesyjnych „w pozyskiwaniu środków na finansowanie swojej bieżącej działalności”⁷¹, a przez to w znacznym stopniu uniezależniając je od pomocy Państwa oraz zwiększając stopień swobody „w propagowaniu idei swoich religii, co w efekcie powinno prowadzić do większego zapewnienia ich członkom gwarancji wolności sumienia i wyznania”⁷².

Odczytać można grupę wątpliwości, która skupiała się wokół koncepcji projektu z 25 lipca 2013 r. jako elementu reformy emerytalnej, który jednocześnie likwiduje Fundusz Kościelny, pomijając przyczyny jego utworzenia, restytucyjny charakter i brak zwrotu całości upaństwowionych kościelnych nieruchomości ziemskich. Prowincja Warszawska Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela zauważyła, że projektowane zmiany błędnie utożsamiane są z usunięciem z systemu emerytalnego przywilejów osób duchownych, bowiem obowiązek państwa finansowania składek na ubezpieczenie społeczne duchownych poprzez Fundusz Kościelny był formą rekompensaty za odebrane nieruchomości. Dalej dodaje się, że z punktu widzenia Kościoła korzystniejsze byłoby pozostawienie w jego własności nieruchomości, bowiem środki otrzymywane przez Kościół były mniejsze niż przychody możliwe do uzyskania z odebranych nieruchomości⁷³. Także wśród uwag KEP uzgodnionych z Nuncjaturą Apostolską poczesne miejsce zajmuje ta dotycząca braku rozliczenia funkcjonowania Funduszu. Przypomina się słusznie, że Fundusz został utworzony jako swoista rekompensata za przejęcie kościelnych nieruchomości ziemskich. Na Fundusz Kościelny składać się miały dochody z przejętych ziem oraz dotacje państwowe, te pierwsze zaś miały być przeznaczone wyłącznie na cele kościelne i charytatywne. Ponadto dochody z nieruchomości przejętych od danego związku konfesyjnego miały być przeznaczone na cele tego związku. Jak trafnie zauważono przepisy te nigdy nie zostały właściwie wykonane, a ich wykonywanie jest obowiązkiem władz publicznych⁷⁴. Jak dalej podnosi strona kościelna w odniesieniu do pokrzywdzonych upaństwowieniem związków konfesyjnych należy obliczyć

⁷⁰ Pismo Niezależnej Gminy Wyznania Mojżeszowego w RP z siedzibą w Gdańsku do Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji z dnia 19 sierpnia 2013 r., tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.07.2023 r.), s. 2.

⁷¹ Ibidem.

⁷² Ibidem.

⁷³ Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego, s. 1–2.

⁷⁴ Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 1–2.

utracony areał nieruchomości netto (do czego podstawą winno stać się uwzględnienie raportu przygotowanego przez D. Walencika), a następnie na tej podstawie oraz szacunku dochodowości ziem ustalić wysokość rocznej dotacji przypadającej poszczególnym wspólnotom religijnym. W opinii strony kościelnej dotacja ta mogłaby zostać zamieniona na obywatelski odpis podatkowy w wypadku takiej woli uprawnionego związku wyznaniowego⁷⁵.

Realizacja powyższej koncepcji spowodowałaby równoległe istnienie dwóch instrumentów finansowego wspomagania kościołów i innych związków wyznaniowych, których celem byłoby doprowadzenie do samofinansowania tych podmiotów. Związki konfesyjne niepokrzywdzone upaństwowieniem nieruchomości ziemskich w okresie PRL mogłyby korzystać z obywatelskiego odpisu podatkowego, pokrzywdzone wspólnoty religijne zaś miałyby wybór między odpisem podatkowym a czymś na kształt dalszego trwania Funduszu Kościelnego w zmodernizowanej formie, a co najważniejsze w urealnionej kwocie dotacji. Z taką perspektywą nie sposób się zgodzić. Należy przeprowadzić badania, które pozwolą oszacować wysokość dotacji jaką na przestrzeni lat powinna otrzymać z Funduszu każda pokrzywdzona wspólnota religijna, a następnie odjąć od tej wartości wysokość przekazanych dotacji. Dzięki temu do wartości wciąż niezwróconych nieruchomości ziemskich będzie można dodać wartość dotacji nieprzekazanych danemu związkowi konfesyjnemu w wyniku naruszenia przepisów ustawowych. Tak zostanie ustalona podstawowa wartość przedmiotu sporu (nieobejmująca chociażby odsetek). Na tej podstawie należy podjąć rozmowy o możliwych sposobach spełnienia zobowiązania przez stronę państwową. Pierwszym jest spłata długu rozłożonego na raty wraz z likwidacją Funduszu Kościelnego. Ze względu jednak na wysokość zobowiązań oraz prawdopodobnie długi okres, na jaki rozłożona będzie spłata, rozwiązanie to będzie zapewne nieakceptowalne społecznie, a zatem i politycznie. Dlatego też kompromisowym rozwiązaniem pozostaje obywatelski odpis podatkowy, którego funkcjonowanie da się uzasadnić przystępniejszymi społecznie argumentami. Ponadto zobowiązanie państwa względem pokrzywdzonych związków wyznaniowych da się „ukryć” w konstrukcji odpisu – jego wysokości, sposobie tworzenia jego budżetu, długości okresu przejściowego i wysokości kwot gwarantowanych w tym okresie. Spłata zobowiązań w taki sposób może być dość skomplikowana i cechuje się pewną dozą niepewności na co wspólnoty religijne muszą się jednak zgodzić w zamian za zniesienie nieefektywnego i przestarzałego Funduszu Kościelnego. Ryzyko dotyczące wysokości kwot

⁷⁵ Ibidem, s. 2 i 7.

asygnowanych na rzecz wspólnot wyznaniowych można ewentualnie dodatkowo ograniczyć wybierając węgierski model asygnaty podatkowej⁷⁶, kwoty dodatkowe zaś przekazywane w okresie przejściowym, mogą na przykład mieć sztywno określoną wysokość i charakter stały, niezależny od wartości środków przekazanych za pośrednictwem odpisu. Jak widać elementów koniecznych do uwzględnienia w negocjacjach jest wiele, lecz to równocześnie oznacza wiele możliwości osiągnięcia satysfakcjonującego kompromisu. Dodatkowym elementem stabilizacji wynegocjowanych rozwiązań pozostaje wpisanie ich do konkordatu parcjalnego, które to rozwiązanie należy uznać za rekomendowane.

Kolejnym problemem podnoszonym przez związki konfesyjne jest niewystarczająca wysokość obywatelskiego odpisu podatkowego, szczególnie z perspektywy interesów mniejszościowych związków wyznaniowych. Zachodni Zakon Sufi w Polsce podniósł, że likwidacja finansowania składek na ubezpieczenia społeczne osób duchownych przez Fundusz Kościelny i wprowadzenie w zamian obywatelskiego odpisu podatkowego w wysokości 0,5% PIT doprowadzi kler w tej wspólnocie religijnej do konieczności uzyskiwania „środków do życia z innych źródeł” niż działalność duszpasterska, a być może nawet uniemożliwi formalne pełnienie funkcji osób duchownych z uwagi na brak możliwości opłacania „pełnych składek ZUS”⁷⁷. Kościół Zjednoczeniowy oszacował zaś, że przy wykorzystaniu obywatelskiego odpisu podatkowego na roczne składki jednego pełnoetatowego duchownego musiałoby się złożyć statystycznie około 800 wiernych, podczas gdy wiele zarejestrowanych kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce liczy kilkuset członków z jednym pastorem przypadającym na kilkudziesięciu do stu wiernych⁷⁸. Kościół ten zaproponował także rozwiązanie „problemu ubezpieczenia społecznego duchowieństwa niedużych wspólnot religijnych” w postaci powołania funduszu, który „przynajmniej częściowo” wpierałby duchowieństwo związków wyznaniowych, które z wpływów z obywatelskiego odpisu

⁷⁶ Rozwiązanie polegające na wydzieleniu części środków z ogólnej kwoty obywatelskiego odpisu podatkowego i podzieleniu jej pomiędzy wszystkie kościoły i inne związki wyznaniowe zaproponował Zachodni Zakon Sufi w Polsce. Rozwiązanie to jest w pewnym sensie podobne do węgierskiego modelu asygnaty podatkowej, bowiem można określić, że w drugim etapie podziału z góry określonej kwoty partycypują wszystkie związki wyznaniowe o uregulowanej sytuacji prawnej w Polsce. Por. Pismo Zachodniego Zakonu Sufi w Polsce do Ministra Administracji i Cyfryzacji [bez daty], tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosc-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.), s. 2.

⁷⁷ Ibidem, s. 2.

⁷⁸ Pismo Kościoła Zjednoczeniowego czyli Ruchu pod wezwaniem Ducha Świętego dla Zjednoczenia Chrześcijaństwa Światowego do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 19 sierpnia 2013 r., tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosc-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.), s. 1–2.

podatkowego nie byłyby w stanie opłacić (sfinansować) składek swoim duchownym, „względnie utrzymanie dotychczasowych ulg na rzecz niedużych kościołów”, ponadto objęcie duchowieństwa o połowę niższymi składkami przez pierwsze kilka lat obowiązywania obywatelskiego odpisu podatkowego, a także zrównanie wysokości obywatelskiego odpisu podatkowego z odpisem na rzecz OPP (wówczas 1%). W tym ostatnim przypadku zastrzeżono, że to rozwiązanie nie rozwiąże problemu, lecz znacząco go zmniejszy⁷⁹. Jak zatem widać propozycje przedstawione przez Kościół Zjednoczeniowy (odrębny fundusz funkcjonujący obok obywatelskiego odpisu podatkowego) są w pewnych aspektach podobne do tych wyartykułowanych przez KEP, choć punktem wyjścia do ich sformułowania były różne problemy. Przytoczyć należy także argumentację Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela (Redemptorystów), która ogniskowała się wokół potencjalnie niewielkiej popularności nowego rozwiązania. Także Kościół Nowoapostolski w Polsce zwrócił uwagę, że skuteczność projektowanego instrumentu zależeć będzie od „szerokiej rokrocznej kampanii informacyjnej społeczeństwa realizowanej przez media publiczne z udziałem Kościołów”. Kościół ten podniósł, że bez stosowych regulacji ustawowych gwarantujących taką kampanię, „projekt ustawy jest nie do przyjęcia”⁸⁰. Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji deklarowało przeprowadzenie kampanii społecznej mającej na celu promocję projektowanych rozwiązań⁸¹. Czynnikiem niestabilności wpływów zdiagnozowanymi przez Redemptorystów były ograniczona popularność analogicznego rozwiązania, czyli odpisu podatkowego na OPP przy jednoczesnej większej różnorodności podmiotów i inicjatyw, które można wspierać, a także coraz częstsza krytyka Kościoła przez polityków i w mediach (często bezpodstawna), która dotyczy także sfery majątkowej Kościoła, a która miałaby skutkować „brakiem woli do dokonywania odpisów na rzecz Kościoła”⁸². W zestawieniu z argumentami dotyczącymi stabilności wpływów z Funduszu Kościelnego lub innego funduszu opartego o dochody z upaństwowionych i niezwróconych kościelnych nieruchomości ziemskich (po raz kolejny wraca postulat odrębnego funduszu), odczytać należy krytykę koncepcji obywatelskiego odpisu podatkowego jako bardziej niepewnego źródła finansowania Kościoła, które może oznaczać niższą wysokość uzyskiwanego wsparcia. Trzeba

⁷⁹ Ibidem, s. 3–4.

⁸⁰ Pismo Kościoła Nowoapostolskiego w Polsce do Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji z dnia 7 sierpnia 2013 r., tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.), s. 1.

⁸¹ Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 2.

⁸² Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego, s. 3.

jednak wskazać, że celem reformy, ani tej projektowanej w 2013 r., ani postulowanej na przyszłość nie jest zagwarantowanie utrzymania wspólnot religijnych ze środków publicznych w całości lub części, lecz zakończenie sporu o majątek, który wbrew prawu obowiązującemu w PRL nie trafił lub nie został zwrócony wspólnotom religijnym, a także poszerzenie zakresu realizacji wolności sumienia i religii jednostek (w sferze finansowej). W podstawowym scenariuszu państwo wraz z oddaniem każdemu związkowi wyznaniowemu co mu się należy powinno wycofać się z dotychczasowej formy współfinansowania związków konfesyjnych, opartej na odrębnym funduszu. Oznacza to, że postulaty zmierzające do tworzenia zmodernizowanej wersji Funduszu Kościelnego są błędne, o ile zobowiązania państwa zostaną spełnione albo niewystarczające, jeśli dobra kościelne lub ich ekwiwalent nie zostałyby zwrócone.

W toku konsultacji społecznych szereg podmiotów wskazywało także na konieczność zawarcia umów z mniejszościowymi związkami wyznaniowymi w trybie art. 25 ust. 5 Konstytucji lub art. 27 Konkordatu z Kościołem katolickim⁸³. Projektodawcy potwierdzili, że przewidują zawarcie stosownych umowy z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi⁸⁴.

Odnotować trzeba wątpliwości Kościoła Chrześcijańskiego Nowe Życie w zakresie ochrony danych wrażliwych dotyczących wyznania podatników korzystających z obywatelskiego odpisu podatkowego. Uwagę tę trafnie uznano za niezasadną, szczególnie w obliczu opinii Głównego Inspektora Ochrony Danych Osobowych, który nie zgłaszał uwag do brzmienia projektu z 25 lipca 2013 r. z punktu widzenia przepisów o ochronie danych osobowych⁸⁵. Wątpliwość ta pokazuje jednak, że nawet odpowiednie rozwiązania legislacyjne mogą nie zostać dostrzeżone lub mogą nie przekonać podatników do korzystania z obywatelskiego odpisu podatkowego bez obaw o powiązanie ich decyzji z przynależnością do danego związku wyznaniowego lub wyznaniem oraz z upublicznieniem tych informacji.

⁸³ Por. Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 1; Uwagi Sekretariatu Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 1; Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego, s. 3–4. W odniesieniu do uwagi zgłoszonej przez Kościół prawosławny por. Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 4.

⁸⁴ Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 1, 3, 4, 5, 8.

⁸⁵ Pismo Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych do Ministra Administracji i Cyfryzacji Michała Boniego z dnia 6 sierpnia 2013 r., tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.), s. 1.

Ostatnią z wybranych uwag jest ta wskazująca, że projekt z 25 lipca 2013 r. „powoduje poważne negatywne skutki finansowe dla sektora samorządowego i jednocześnie pozytywne skutki finansowe dla sektora rządowego”. W związku z tym Prezydent Miasta Poznania postulował zmiany w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego⁸⁶ (zwiększenie wysokości udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych), które miałyby na celu zrekompensowanie jednostkom samorządu terytorialnego utraconych dochodów⁸⁷. Projektodawca przyjął opinię do akceptującej wiadomości. Do projektu wprowadzony miał zostać przepis stanowiący, że w trzecim kwartale ostatniego roku, za który przyznawana będzie dotacja, o której mowa w art. 13 ust. 1 projektu, minister właściwy do spraw wyznań religijnych oraz mniejszości narodowych i etnicznych sporządzi raport określający skutki finansowe zadeklarowania obywatelskiego odpisu podatkowego w wysokości obliczonej zgodnie z odrębnymi przepisami dla jednostek samorządu terytorialnego wynikających z ich udziału we wpływach z PIT, w poszczególnych latach okresu przejściowego. Na tej podstawie zwiększony zostanie udział jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z PIT w stopniu rekompensującym zmniejszenie wpływów z tego podatku, począwszy od roku podatkowego, następującego po roku, w którym sporządzony zostanie raport⁸⁸.

4.2. Uwagi o charakterze szczegółowym

4.2.1. Konstrukcja obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych

Uwagę dotyczącą umiejscowienia podstawy prawnej do wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego, która jednak miała fundamentalny charakter zgłosiła KEP, zdaniem której projektowane zmiany (wprowadzenie art. 5a do u.g.w.s.w.) nie powinny dokonać się poprzez nowelizację u.g.w.s.w. lecz z uwagi na powiązanie wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego z likwidacją Funduszu Kościelnego, nowa regulacja powinna się znaleźć w ustawie o przykładowym tytule „o przekształceniu/likwidacji Funduszu Kościelnego,

⁸⁶ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2022 r. poz. 2267.

⁸⁷ Pismo Prezydenta Miasta Poznania do Współprzewodniczących Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego z dnia 27 sierpnia 2013 r., tekst dostępny pod adresem internetowym: <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosc-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.), s. 1.

⁸⁸ Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 2–3.

możliwości wprowadzenia mechanizmu dobrowolnego odpisu podatkowego od osób fizycznych na rzecz Kościoła Katolickiego, poszczególnych kościołów i innych związków wyznaniowych oraz o zmianie niektórych innych ustaw”⁸⁹. Nie podzielając propozycji brzmienia tytułu nowej ustawy, należy zgodzić się z kierunkiem podkreślającym powiązanie wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego z likwidacją Funduszu Kościelnego, co nierozdzielnie musi się wiązać z bilansem działań Funduszu i wyrównaniem ewentualnych strat Kościoła katolickiego i innych pokrzywdzonych związków wyznaniowych. Z perspektywy Kościoła katolickiego w pewnym sensie uzasadnione jest stanowisko, zgodnie z którym nie ma zgody na reformę funkcjonowania Funduszu Kościelnego tak długo, jak długo oderwana jest ona od oddania finansowej sprawiedliwości pokrzywdzonym związkom konfesyjnym. Wydaje się, że tego rodzaju stanowisko mogłoby ewoluować w kierunku porzucenia historycznych zaszłości i rozliczeń, o ile w toku negocjacji udałoby się wypracować rozwiązania na tyle korzystne finansowo, by przewidywane zyski przewyższały koszty obliczenia i dochodzenia strat z okresu PRL. Z perspektywy państwa polskiego wystarczające wydaje się uzgodnienie warunków, które skłonią wspólnoty religijne do zaakceptowania wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego bez zamknięcia sporu historycznego o funkcjonowanie Funduszu Kościelnego. Jak się wydaje w 2013 r. strona państwowa swój cel w znacznej mierze osiągnęła.

Uwagi do art. 1 projektu z 25 lipca 2013 r. o charakterze rozszerzającym zgłosił Kościół ewangelicko-augsburski. Pierwsza z nich odnosiła się do uzupełnienia projektu o rozwiązanie pozwalające wspólnie rozliczającym się małżonkom podzielenia obywatelskiego odpisu podatkowego na dwie wybrane wspólnoty religijne. Jednocześnie Kościół postulował wprowadzenie analogicznego rozwiązania w odniesieniu do odpisu podatkowego na rzecz OPP⁹⁰. Instytucja ta zaczerpnięta została z rozwiązań niemieckich, gdzie obligatoryjny podatek kościelny powiązany jest ściśle z przynależnością wyznaniową, stąd konieczne jest podzielenie podatku na pół i przekazanie różnym związkom wyznaniowym. Nawet jednak w takim przypadku powstały wątpliwości co do proporcji podziału w sytuacji, gdy jeden z małżonków nie uzyskuje dochodów albo zarabia znacząco mniej od drugiego, co mogłoby naruszać

⁸⁹ Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 3.

⁹⁰ Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 2.

wolność sumienia i religii drugiego z małżonków⁹¹. Wprowadzenie możliwości podziału obywatelskiego odpisu podatkowego między małżonków jest rozwiązaniem godnym rozważenia, jednak jego wprowadzenie nie wydaje się bezwzględnie konieczne. Projektodawca zwrócił uwagę, że wspólne rozliczanie się małżonków jest przywilejem, a nie obowiązkiem z czego zapewne należy wnioskować, że każde małżeństwo może wybrać czy rozliczać się wspólnie czy zachować prawo do przekazania kwot z obywatelskiego odpisu podatkowego dwóm związkom konfesyjnym⁹². Argument ten jest nieco nie na miejscu biorąc pod uwagę, że w wielu sytuacjach korzyści finansowe ze wspólnego rozliczenia mogą wielokrotnie przewyższać kwotę obywatelskiego odpisu podatkowego. W takiej sytuacji jednak nic nie stoi na przeszkodzie by rozważyć przekazanie darowizny wybranej wspólnotie religijnej (np. w ewidencjonowany sposób na cele kultu religijnego).

Druga z uwag wymienionego wyżej kościoła dotyczyła właśnie przekazywania darowizn, a konkretnie w imię zasady równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych, wprowadzenia do u.g.w.s.w. przepisu, który zagwarantowałby możliwość „dokonywania nielimitowanych darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą” na rzecz każdego związku wyznaniowego o uregulowanej sytuacji prawnej przez osoby fizyczne i prawne⁹³. Uwagę tę można potraktować jako element negocjacji dotyczących likwidacji Funduszu Kościelnego oraz wysokości odsetka PIT przekazywanego w ramach obywatelskiego odpisu podatkowego, jednak bezpośrednio pozostaje ona poza zakresem ukształtowania koncepcji odpisu.

Kościół ewangelicko-augsburski zgłosił także wątpliwość związaną z brzmieniem art. 7 projektu z 25 lipca 2013 r. – zmianą u.z.p.d., która ogniskowała się wokół wykluczenia możliwości skorzystania z obywatelskiego odpisu podatkowego osób duchownych i rolników opodatkowanych podatkiem rolnym⁹⁴. Projektodawca zwrócił jedynie uwagę, że projektowane rozwiązanie jest analogiczne do odpisu na OPP, z którego osoby duchowne, osiągające przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze

⁹¹ Por. szerz. J. Cupriak, *Wybrane zagadnienia reformy systemu finansowania związków wyznaniowych w Polsce w świetle rozwiązań niemieckich* [w:] *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce*, red. D. Walencik, M. Worbs, Opole 2012, s. 200–203.

⁹² Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 10.

⁹³ Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 2–3.

⁹⁴ *Ibidem*, s. 4.

duszpasterskim i rozliczające się w formie ryczałtu także nie mogą skorzystać⁹⁵. Można oczywiście poszukiwać takich rozwiązań, które umożliwią przekazanie części obciążeń podatkowych wybranemu związkowi wyznaniowemu także innym osobom niż podatnicy PIT., a zatem np. podatnikom podatków rolnego i leśnego. W tym zakresie należy przypomnieć rozwiązania włoskie, które umożliwiają wzięcie udziału w podziale kwot z *otto per mille* także osobom niezobowiązanym do złożenia deklaracji podatkowej za dany rok. Z uwagi na fakt, iż są to dodatkowe formalności dla obywatela, rozwiązanie nie cieszy się szerokim zainteresowaniem, lecz jest to wynikiem decyzji jednostki, a nie ograniczającej decyzji państwa. Także w Niemczech podstawą do obliczenia *Kirchensteuer* mogą być różne podatki – nie tylko dochodowy od osób fizycznych. Przeniesienie jednak tych rozwiązań na grunt polski byłoby znacząco utrudnione. Nie wydaje się przy tym, aby pozostawienie możliwości skorzystania z obywatelskiego odpisu podatkowego jedynie podatnikom PIT było dyskryminujące. Ostatecznie, brak zobowiązania podatkowego lub konieczność zapłacenia go na preferencyjnych warunkach, to z perspektywy Skarbu Państwa środki pozostawione do dyspozycji podatnika, a z punktu widzenia obywatela korzyść materialna, która może zostać wykorzystana na przykład na wsparcie wybranego związku konfesyjnego.

4.2.2. Okres przejściowy

Uwagi zgłoszone do art. 13 projektu z 25 lipca 2013 r. były dwojakiemu rodzaju. Pierwszy dotyczył wskazania, że trzyletni okres przejściowy jest zbyt krótki by dostosować się do nowych rozwiązań. Stanowisko uzasadniano brakiem przewidywalności w odniesieniu do wysokości środków pochodzących z odpisu⁹⁶, a także koniecznością zmiany prawa wewnętrznego i praktyki oraz opracowania koncepcji promocji nowego systemu⁹⁷.

Drugim kierunkiem uwag był ten dotyczący wysokości kwoty gwarantowanej w okresie przejściowym. Kwota dotacji w okresie przejściowym nie mogła przekroczyć 94 000 000 zł, czyli wysokości Funduszu Kościelnego w roku 2013, podczas gdy w uzasadnieniu projektu oszacowano wysokość składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne finansowanych z Funduszu Kościelnego na 130 675 200 zł⁹⁸. W związku z tym podnoszono,

⁹⁵ Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych, s. 14.

⁹⁶ Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego, s. 6.

⁹⁷ Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 7.

⁹⁸ Projekt z 25 lipca 2013 r., s. 29.

że projektowane rozwiązanie nie zapewni pokrycia należności na składki za ubezpieczenia osób duchownych, a zgodnie z koncepcją okresu przejściowego powinno⁹⁹. Dalej wnioskowano, że podstawą obliczenia kwoty gwarantowanej powinna być kwota faktycznie wydatkowana przez Fundusz Kościelny, a nie ta zapisana w ustawie budżetowej. Co więcej kwota ta powinna być corocznie waloryzowana z uwzględnieniem przede wszystkim wzrostu minimalnego wynagrodzenia za pracę, a sposób podziału kwoty gwarantowanej powinien opierać się na wysokości składek dofinansowanych przez Fundusz Kościelny za osoby duchowne poszczególnych wspólnot religijnych¹⁰⁰. Należy uznać, że celem okresu przejściowego jest zapewnienie względnie niezakłóconego funkcjonowania kościołów i innych związków wyznaniowych. Skoro projektodawca chciał doprowadzić do usamodzielnienia wspólnot religijnych w zakresie finansowania składek na ubezpieczenia społeczne swych osób duchownych, to konstrukcja kwoty gwarantowanej powinna zostać dostosowana do celu projektodawcy i jednocześnie być wyrazem spójnej koncepcji zmian ustawowych.

5. Ocena projektu obywatelskiego odpisu podatkowego

W Projekcie we właściwy sposób zakreślono krąg beneficjentów obywatelskiego odpisu podatkowego, którymi uczyniono kościoły i inne związki wyznaniowe o uregulowanej sytuacji prawnej. Dzięki umożliwieniu skorzystania z dobrodziejstwa obywatelskiego odpisu podatkowego, co do zasady, wszystkim wspólnotom religijnym projektodawca uniknął zarzutu naruszenia art. 25 ust. 1 Konstytucji. Co prawda w Projekcie pomieszczono dodatkowe warunki w postaci posiadania nieprzerwanie od co najmniej 3 lat uregulowanej sytuacji prawnej oraz braku ujawnienia w rejestrze kościołów i innych związków wyznaniowych informacji o wszczęciu bądź zarządzeniu likwidacji oraz wyznaczeniu likwidatora, jednak wymogi te nie są związane z religijnym charakterem działalności związku wyznaniowego, ale wynikają z przesłanek związanych z praktyką i doświadczeniami funkcjonowania pomniejszych związków konfesyjnych, tworzonych niekiedy w innych celach niż religijne. Druga przesłanka w oczywisty sposób upraszcza proces likwidacji związku wyznaniowego, bowiem uniemożliwia otrzymywanie nowych środków za pośrednictwem obywatelskiego odpisu podatkowego.

⁹⁹ Por. Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 6–7; wiadomość e-mail ekonoma prowincji św. Franciszka z Asyżu Zakonu Braci Mniejszych Franciszkanów w Poznaniu do Sekretariatu Departamentu Prawnego Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji.

¹⁰⁰ Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską, s. 6–7; Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji, s. 5.

Wymóg posiadania nieprzerwanie od co najmniej 3 lat uregulowanej sytuacji prawnej (który miał zostać skrócony w toku dalszych prac do 2 lat) stanowi pewne zabezpieczenie przed tak zwanymi sektami biznesowymi, które formę zarejestrowanego związku wyznaniowego chciałyby wykorzystywać do innych celów niż zabezpieczenie potrzeb religijnych swych wyznawców. Przesłanka obiektywna i analogiczna do tej stosowanej w wypadku OPP nie wydaje się nadmiernie wykluczająca dla noworejestrowanych związków wyznaniowych. Ślady sposobu myślenia ogniskującego się wokół idei nieprzyznawania dodatkowych uprawnień majątkowych niezwyfikowanym związkom wyznaniowym odnaleźć można także we włoskim modelu asygnaty podatkowej (konieczność zawarcia porozumienia z państwem można traktować między innymi jako element dopuszczenia do dobrodziejstwa *otto per mille* jedynie wybranych wspólnot religijnych, tych o ugruntowanej pozycji religijnej w społeczeństwie), a także w rozwiązaniach węgierskich. W tym ostatnim przypadku każdy związek wyznaniowy może uczestniczyć w asygnacie podatkowej na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych (za sprawą decyzji AB, bowiem przed 2019 rokiem tak nie było), lecz dopiero kościoły inkorporowane, a więc co do zasady otrzymujące wsparcie od określonej liczby osób za pośrednictwem asygnaty podatkowej w okresie pięciu lat przed złożeniem wniosku, mogą uczestniczyć w podziale dotacji uzupełniającej. Oznacza to, że na pełną partycypację w dobrodziejstwie asygnaty liczyć mogą jedynie kościoły o ugruntowanej pozycji w społeczeństwie.

Prawidłowo wśród beneficjentów obywatelskiego odpisu podatkowego nie uwzględniono niereligijnych organizacji światopoglądowych. Konstytucyjna zasada równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych obliguje ustawodawcę do poszanowania równouprawnienia jedynie wewnątrz kategorii tych podmiotów, podczas gdy niereligijne organizacje światopoglądowe do niej nie należą. Obie grupy podmiotów odznaczają się zdecydowanie zróżnicowanym statusem prawnym oraz wypełnianiem rozłącznych funkcji wobec swych członków, w szczególności niereligijne organizacje światopoglądowe nie zaspokajają potrzeb duchowych swoich sympatyków¹⁰¹. Ponadto cechami różnicującymi pozostają między innymi zakorzenienie w dziejach państwa i Narodu, powszechność członkostwa we wspólnotach religijnych, cel i sposób działania czy zakres wykonywania funkcji publicznych. W związku z tym w polskim porządku prawnym nie istnieją przesłanki obligujące projektodawcę do uwzględnienia niereligijnych organizacji

¹⁰¹ Por. Ł. Bernaciński, *Rozważania...*, s. 68–69.

światopoglądowych wśród beneficjentów obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych¹⁰².

Wreszcie należy podkreślić, że prawidłowo określono przynależność do wykazu kościołów i innych związków wyznaniowych na rzecz których może być przekazywane 0,5% PIT jako prawo a nie obowiązek. Ponadto zgodnie z ideą paternalizmu libertariańskiego projektodawca zdecydował o umieszczeniu wszystkich kościołów i innych związków wyznaniowych spełniających ustawowe przesłanki w wykazie, a decyzja o nieuczestniczeniu w mechanizmie obywatelskiego odpisu podatkowego wymaga działań zmierzających do wykreślenia podmiotu z rejestru. Przyjmując trafne założenie, że większość wspólnot religijnych będzie zainteresowane partycypacją w odpisie, ograniczono znacząco formalności z tym związane.

W Projekcie przewidziano możliwość skorzystania z obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych jedynie przez podatników PIT. Oznacza to, że z tej formy przekazania wsparcia wykluczeni zostali na przykład rolnicy opodatkowani podatkiem rolnym i leśnym czy osoby do 26 roku życia zwolnione z PIT. Trzeba zauważyć negatywne skutki dla finansów wspólnot religijnych posiadających licznych wiernych na terenach wiejskich, a zatem przede wszystkim dla kościołów katolickiego i prawosławnego¹⁰³. Pomimo tego należy uznać, że ograniczenie możliwości skorzystania z obywatelskiego odpisu podatkowego jedynie przez podatników PIT jest właściwe. Poza konstrukcją tegoż odpisu pozostają osoby, które nie są zobowiązane do uiszczenia podatku PIT, co stanowi swego rodzaju przywilej, który ma wymierne pozytywne skutki finansowe dla jednostki. Środki te pozostają do dyspozycji obywatela, który może dowolnie nimi dysponować (inaczej niż podatnik PIT, któremu państwo wyznacza wąski zakres decyzji co do przeznaczenia 0,5% należnego podatku), w tym zdecydować o przekazaniu ich części – na przykład 0,5% – wybranej wspólnotie religijnej w formie darowizny.

Słuszną decyzją było umożliwienie podatnikowi PIT zadecydowania o 0,5% należnego od niego PIT, a nie jak w wypadku włoskich rozwiązań jedynie zagłosowania w przedmiocie podziału z góry oznaczonej kwoty. Rozwiązanie to w najpełniejszy sposób realizuje wolność sumienia i religii podatnika. W związku z tym, że obywatelski odpis podatkowy jest instrumentem, za pośrednictwem którego państwo umożliwia wsparcie kościołów i innych

¹⁰² Odmiennie T.J. Zieliński, *Asygnata...*, s. 106–107.

¹⁰³ P. Borecki, *Dylematy...*, s. 129–130.

związków wyznaniowych pozytywnie można ocenić alternatywną możliwość wyboru pomiędzy przekazaniem środków wybranej wspólnotie religijnej albo pozostawieniem ich w ogólnym budżecie państwa. Szczególnie dobrze widoczne jest to w świetle projektu z 25 lipca 2013 r., którego kontekstem uczyniono usamodzielnienie związków wyznaniowych w finansowaniu składek na ubezpieczenia społeczne osób duchownych, przy całkowitym pominięciu (niesłusznie) realizacji wolności sumienia i religii podatników. W takim wypadku alternatywny wybór jawi się jako zrozumiały. Wprowadzenie obywatelskiego odpisu podatkowego jako elementu zakończenia sporu o upaństwowione i niezwrócone kościelne nieruchomości ziemskie wraz z rozliczeniem funkcjonowania Funduszu Kościelnego nie zmieniłoby tej perspektywy. Odnotować jednak należy, że w warunkach polskich bardziej prawdopodobna wydaje się implementacja węgierskiego modelu podziału środków, który zapewnia wolność wyboru podatnikowi, za tych zaś, których wyboru nie dokonali, środki rozdzielane są na podstawie wyraźnych decyzji pozostałych podatników. Model ten obok zwiększenia stopnia poszanowania wolności sumienia i religii podatników, zapewnia bardziej przewidywalne wpływy z asygnaty podatkowej oraz stanowi gwarancję otrzymania przez najmniejsze wspólnoty religijne wyższych kwot niż rozwiązanie hiszpańskie czy projektowane w 2013 roku w Polsce. Częściowo niweluje ono także niepewność co do wysokości kwot związaną ze zmianami prawnopodatkowymi obniżającymi kwotę zobowiązań podatkowych z PIT, których efektem ubocznym jest niższa możliwa kwota do przekazania wspólnotom religijnym. Powyższe skłania do stwierdzenia, że aktualnie ukształtowany model węgierski asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych może być kompromisem chroniącym interesy większej liczby podmiotów wyznaniowych, a co za tym idzie łatwiejszym do zaakceptowania przez wszystkie wspólnoty religijne w Polsce.

Konstrukcja obywatelskiego odpisu podatkowego w wyżej opisanym zakresie determinuje właściwy odsetek PIT przekazywany w ramach odpisu. Ustalenie odpowiedniej wysokości obywatelskiego odpisu będzie kluczowe dla trwałości i efektywności tego instrumentu. Odsetek PIT, o którym może zdecydować podatnik musi uwzględniać całokształt systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce, szacowane obciążenie budżetu państwa, zapewnienie efektywnego wsparcia wspólnotom religijnym oraz wysokość szkód majątkowych poniesionych przez związki wyznaniowe w okresie PRL. W Projekcie po długotrwałych negocjacjach przyjęto, że w ramach obywatelskiego odpisu podatkowego przekazać będzie można 0,5% PIT. Wysokość ta jest najniższą spośród opisanych wcześniej podstawowych europejskich modeli asygnaty podatkowej na rzecz kościołów i

innych związków konfesyjnych. W Hiszpanii przed 2007 rokiem asygnata podatkowa wynosiła 0,5239% i okazała się znacząco zbyt niska przy podobnym jak w Projekcie sposobie rozdziału środków, czyli tylko na podstawie wyraźnych decyzji. Podobne rozwiązanie funkcjonowało także na Węgrzech, gdzie asygnata w wysokości 1% nigdy nie stała się wystarczająca, co spowodowało ewolucję modelu w kierunku włoskim. Obecnie wysokość asygnaty się nie zmieniła, lecz corocznie rozdziela się 1% wpływów do budżetu państwa z PIT, podczas gdy we Włoszech, gdzie obowiązuje podobne rozwiązanie jest to niezmiennie od początku istnienia modelu 0,8%. Ponadto trzeba zauważyć, że proponowane 0,5% PIT było wysokością o połowę niższą niż w analogicznym rozwiązaniu przeznaczonym do wsparcia OPP, podczas gdy szereg obiektywnych przesłanek dotyczących działalności wspólnot religijnych i pożytków z tego płynących dla całego społeczeństwa przemawiaa za tym, by wysokość odpisu na wspólnoty religijne była co najmniej analogiczna do tej na OPP. Z całą pewnością obywatelski odpis podatkowy skonstruowany jak w Projekcie, o wysokości 0,5–1% będzie w aktualnym stanie prawnopodatkowym niewystarczający dla mniejszościowych związków wyznaniowych, które już w 2013 r. zgłaszały, że podwojenie wysokości odpisu jedynie w części zniweluje ich problemy z finansowaniem składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne swoich duchownych. Dość jedynie przypomnieć, że zmiany podatkowe wprowadzone w ramach tak zwanego Polskiego Ładu doprowadziły do konieczności podniesienia wysokości odpisu na OPP z 1% do 1,5%, aby zapewnić możliwość utrzymania porównywalnych wpływów z tego instrumentu. W związku z brakiem aktualnych, szczegółowych danych podatkowych co do pierwszego roku podatkowego po wejściu w życie tak istotnej reformy podatkowej, odstąpić należy od szczegółowych szacunków obciążenia budżetu państwa różnymi wariantami ukształtowania budżetu obywatelskiego odpisu podatkowego oraz sposobu podziału środków.

Pozytywnie należy ocenić brak sformułowania katalogu celów na jakie kościoły i inne związki wyznaniowe mogłyby wydatkować środki pochodzące z obywatelskiego odpisu podatkowego. Rozwiązanie to zapewnia poszanowanie autonomii finansowej wspólnot religijnych. Trzeba jednak zauważyć, że ważnym elementem przesądającym o powodzeniu reformy jest transparentność wydatkowania środków przekazanych związkom wyznaniowym przez podatników. O ile zatem zamknięty katalog celów czy obowiązek publikowania sprawozdań nie są obligatoryjne, o tyle samym związkom konfesyjnym powinno zależeć na transparentnej sprawozdawczości z wykorzystania środków. Obywatelski odpis podatkowy wprowadza namiastkę mechanizmów wolnorynkowych, a same wspólnoty religijne zmusza do zmiany sposobu patrzenia na swoją pozycję względem darczyńców, stąd też reformę należy

wykorzystać jako nowy impuls do zabiegania o wsparcie finansowe od wiernych. Z perspektywy podatnika obywatelski odpis podatkowy stanowi nowoczesną formę ofiarności wiernych, a zatem – podobnie jak tradycyjna taca na poziomie podstawowym – może być wykorzystywany na ogólniejszym poziomie jako narzędzie oceny zaangażowania stanu duchownego w realizację swej posługi.

Uwzględnienie okresu przejściowego, który umożliwi wspólnotom religijnym dostosowanie się do nowej rzeczywistości prawno-finansowej jest zarazem słuszne i konieczne. W okresie tym środki otrzymywane przez kościoły i inne związki wyznaniowe powinny być uzupełniane do uzgodnionego wcześniej poziomu albo o umówioną uprzednio wartość. Okres ten musi jednocześnie trwać na tyle długo by podmioty wyznaniowe zdołały organizacyjnie dostosować się do nowych regulacji, a także rozpowszechnić wśród swych wiernych nie tylko informację o sposobie korzystania z nowego instrumentu finansowego wsparcia wspólnot religijnych, lecz także przekonanie o konieczności wzięcia odpowiedzialności za finansowe funkcjonowanie wspólnoty i korzystanie z nowego mechanizmu w obliczu zmian prawnych, które likwidują dotychczasowe źródło finansowania odbywającego się bez udziału a niekiedy i poza świadomością wiernych. W związku z powyższym trzyletni okres przejściowy wydaje się być niewystarczający. Doświadczenia hiszpańskie i węgierskie pokazują, że okres potrzebny do zagwarantowania wspólnotom religijnym braku tąpnięcia ich stanu finansów może być znacząco dłuższy, a na jego skrócenie mogłoby wpłynąć przyjęcie włoskich lub aktualnych węgierskich rozwiązań w zakresie tworzenia budżetu asygnaty podatkowej (relatywnie wysoka, z góry znana kwota do podziału). Pozytywnie ocenić należy także regulację okresu przejściowego, zgodnie z którą w ostatnim kwartale ostatniego roku, za który przyznawana miała być dotacja podmiotowa, dokonana zostanie ocena funkcjonowania obywatelskiego odpisu podatkowego. Mechanizm ten pozwala na weryfikację skutków działania nowego instrumentu przez pryzmat zebranych doświadczeń oraz wprowadzenia ewentualnych zmian w obliczu rozpoczęcia funkcjonowania odpisu w swym docelowym kształcie.

Istotą obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych jest zawarcie przez podatnika w deklaracji podatkowej informacji o wspólnocie religijnej, której chciałby przekazać część należnego PIT. Chociaż mozaika powodów, jakie mogą kierować podatnikiem podejmującym decyzję o wsparciu konkretnego związku wyznaniowego (albo niewspieraniu żadnego), jest potencjalnie nieograniczona, a dokonany wybór nie jest informacją o przynależności wyznaniowej czy światopoglądzie podatnika, to jednak trudno będzie w praktyce uniknąć obaw podatników o niedostateczny poziom ochrony

danych o podjętej decyzji, która może być utożsamiana z informacją o przynależności wyznaniowej czy światopoglądzie. Stąd też chociaż konstrukcja obywatelskiego odpisu podatkowego nie narusza prawa do milczenia jako potrzebne należy ocenić zabiegi projektodawcy (objęcie informacji o podatniku i jego decyzji reżimem tajemnicy prawnie chronionej przez co wyłączona zostaje możliwość przekazania uposażonym wspólnotom religijnym informacji o osobie przekazującej wsparcie i jego wysokości), by zapewnić podatnikom maksimum komfortu przy korzystaniu z tego instrumentu.

6. Podsumowanie

Idea likwidacji Funduszu Kościelnego jest żywa w dyskursie społecznym od przeszło trzech dekad. Jeszcze w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku przekonanie o nieuniknionej konieczności zmian w systemie finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce rzutowało na postanowienia Konkordatu, w którym zabezpieczono proceduralnie udział Kościoła w przygotowaniu ewentualnych zmian. Natomiast pierwszy projekt znoszący Fundusz Kościelny i przenoszący ciężar finansowania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne osób duchownych na krajową instytucję diecezjalną lub zakonną przedstawiono w 2004 roku. Od tego czasu podjęto kilka prób uchwalenia ustaw likwidujących Fundusz Kościelny jednak zawsze bezskutecznie. Spośród wszystkich tych inicjatyw, jedna zasługuje na szczególną uwagę ze względu na liczne różnice względem pozostałych oraz zaawansowany stan prac na projektem nim został on porzucony.

Za datę oficjalnego rozpoczęcia prac nad zastąpieniem Funduszu Kościelnego innym instrumentem finansowego wspomaganie kościołów i innych związków konfesyjnych uznać można 15 marca 2012 r., kiedy to MAiC przedstawiło projekt założeń projektu ustawy o zmianie u.d.m.r. oraz niektórych innych ustaw. Po przeprowadzeniu konsultacji społecznych projektu założeń projektu ustawy, 26 lipca 2013 r. skierowano do konsultacji społecznych projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw.

Projekt z 25 lipca 2013 r. w swym uzasadnieniu nie odnosił się ani do kwestii światopoglądowych (takich jak świeckość państwa, niedopuszczalność finansowania związków wyznaniowych ze środków publicznych czy wolność sumienia i religii podatników) ani do zaszłości historycznych, które były przyczyną utworzenia Funduszu Kościelnego.

Kontekstem projektu uczyniono reformę systemu emerytalnego, jego celem zaś była pomoc w usamodzielnieniu wspólnot religijnych w finansowaniu składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne osób. Dzięki temu projektodawca uniknąć chciał dyskusji o zobowiązaniach ciążących na państwie od czasów Polski ludowej.

Inaczej niż w wypadku wcześniejszych inicjatyw, projekt z 25 lipca 2013 r. nie przestawał na likwidacji Funduszu Kościelnego i przeniesieniu ciężaru finansowania składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne na płatników, lecz wprowadzał w miejsce Funduszu obywatelski odpis podatkowy, który miał być instrumentem umożliwiającym usamodzielnienie związków konfesyjnych w finansowaniu składek. Prawo bycia beneficjentem odpisu miał każdy zawiązek wyznaniowy o uregulowanej sytuacji prawnej, funkcjonujący od co najmniej trzech lat (projektodawca zakładał skrócenie tego okresu do dwóch lat w toku dalszych prac nad projektem) i nie będący w stanie likwidacji. Słusznie w konstrukcji obywatelskiego odpisu podatkowego pominięto niereligijne organizacje światopoglądowe. Jedynie podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mogli zdecydować, czy chcą przekazać wybranej wspólnocie religijnej 0,5% należnego od nich PIT. Wskazane środki przekazywane były za pośrednictwem aparatu skarbowego państwa związkom wyznaniowym, które mogły nimi dysponować w nieograniczony sposób i bez specjalnej kontroli państwowej wydatkowania tych kwot – co miało być wyrazem uznania roli wspólnot religijnych realizujących zadania istotne z punktu widzenia interesów państwa. Jednocześnie kościoły i inne związki konfesyjne nie mogły otrzymywać informacji o podatniku ani wysokości udzielonego wsparcia z uwagi na objęcie tych danych tajemnicą prawnie chronioną. W trzyletnim okresie przejściowym wspólnoty religijne mogły liczyć na kwotę gwarantowaną (dotację podmiotową), wypłacaną w dwóch transzach, która miała za zadanie zagwarantować stronie kościelnej, że ogólne wpływy z obywatelskiego odpisu podatkowego nie będą niższe niż ustawowo określona wysokość Funduszu Kościelnego na rok 2013. Funkcjonowanie nowego instrumentu miało zostać poddane ocenie w ostatnim kwartale ostatniego roku, za który przyznawana miała być dotacja podmiotowa. Dzięki temu kościoły i inne związki wyznaniowe mogły zgłosić swoje uwagi i opinie na podstawie zebranych już doświadczeń u progu przejścia obywatelskiego odpisu podatkowego w jego docelowy sposób funkcjonowania.

W toku konsultacji publicznych kościoły i inne związki wyznaniowe zgłosiły szereg uwag do projektu, z których większość nie została uznana za zasadne. Jednakże trafnie podnoszono w zgłaszanych wątpliwościach, że omawiany projekt znosi Fundusz Kościelny pomijając przyczyny jego utworzenia, restytucyjny charakter, a także bilans jego

funkcjonowania oraz niezwrócenie całości upaństwowionych kościelnych nieruchomości ziemskich. Mniejszościowe związki konfesyjne postulowały także podniesienie wysokości obywatelskiego odpisu podatkowego z 0,5% do poziomu odpisu podatkowego na rzecz OPP, który ówczesnie wynosił 1% PIT. Brak przychylenia się do tego postulatu przez projektodawców miał skutkować uniemożliwieniem funkcjonowania w dotychczasowy sposób wielu mniejszych związków wyznaniowych, a nawet – w skrajnych przypadkach – ich bankructwem. Uwagi odnosiły się także do regulacji okresu przejściowego, który miał być zbyt krótki, a rozwiązania dotyczące kwoty gwarantowanej zaprojektowane w nieodpowiedni sposób. Zgodnie z nimi dotacja podmiotowa w okresie przejściowym nie mogła przekroczyć budżetu Funduszu Kościelnego zapisanego w ustawie budżetowej na rok 2013, czyli 94 000 000 zł, podczas gdy szacunki dotyczące wysokości składek na ubezpieczenie społeczne i ubezpieczenie zdrowotne finansowanych z Funduszu Kościelnego wyniosły 130 675 200 zł. Wobec powyższego postulowano, by podstawą obliczenia kwoty gwarantowanej była kwota faktycznie wydatkowana przez Fundusz Kościelny na opłacanie składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych. Ponadto kwota ta miałaby być corocznie waloryzowana.

Prace nad projektem z 25 lipca 2013 r. miały zakończyć się w 2014 roku, jednak projekt nigdy wszedł w życie. Była to jedyna tak daleko posunięta próba wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych. Na etapie, na którym zarzucono prace nad Projektem wymagał on jeszcze poprawek, a przede wszystkim podkreślić wypada, że sama reforma powinna być nierozzerwalnie złączona z bilansem funkcjonowania Funduszu Kościelnego oraz zwrotem całości kościelnych nieruchomości ziemskich lub ich ekwiwalentu. Uwzględniając obietnice regularnie ponawiane w wypowiedziach medialnych polityków Koalicji Obywatelskiej, trzeba stwierdzić, że projekt z 25 lipca 2013 r. wraz z uwagami i opiniami zgłoszonymi w trakcie uzgodnień międzyresortowych i konsultacji społecznych oraz dorobkiem doktryny, niechybnie stanie się naturalnym punktem wyjścia do wznowienia prac legislacyjnych, w przypadku możliwości spełnienia politycznych obietnic.

ZAKOŃCZENIE

Do kategorii truizmów zaliczyć można twierdzenie, że w istocie wolności zawiera się brak przymusu czynienia bądź nieczynienia czegoś. Podobnie oczywiste pozostaje stwierdzenie, że do pełnienia swej misji *ad intra* i *ad extra* wspólnoty religijne potrzebują koniecznie dóbr materialnych. Oznacza to, że zakotwiczona w godności osoby ludzkiej wolność sumienia i religii musi obejmować także sferę finansową, co w praktyce wyrażać się będzie w dobrowolności finansowego wspierania działalności kościołów i innych związków wyznaniowych. Nie sposób pogodzić realizacji wolności sumienia i wyznania z przymusem łożenia na aktywności rozszerzające przekonania, z którymi jednostka się nie zgadza lub na zabezpieczenie potrzeb materialnych wspólnot religijnych, których wierzeń nie podziela. Wobec powyższego pełna realizacja wolności sumienia i religii musi uwzględniać zagwarantowanie jednostkom możliwości przekazywania albo nieprzekazywania środków finansowych na cele związane ze sprawowaniem kultu, rozpowszechnianiem wiary, nawracaniem, pozyskiwaniem nowych wyznawców czy utrzymaniem duchowieństwa zgodnie z ich wolą. Państwo zaś powinno powstrzymać się od takich transferów majątkowych na rzecz kościołów i innych związków konfesyjnych, które miałyby na celu wsparcie któregoś z wyżej wymienionych obszarów ich aktywności. Podkreślić trzeba, że pomimo istnienia w polskim porządku prawnym przepisów potwierdzających prawo jednostki do nieskrępowanego wspierania wspólnot religijnych (w prawie wewnętrznym związku wyznaniowego może to być inaczej uregulowane, np. w prawie kanonicznym podkreśla się zarówno prawo, jak i obowiązek wiernego do zaradzania potrzebom Kościoła), wciąż obserwowane są praktyki finansowania instytucji wyznaniowych ze środków publicznych w sposób niezgodny z powyższą dyrektywą. Mam tu na myśli przede wszystkim funkcjonowanie Funduszu Kościelnego w tej jego części, która przewiduje opłacanie części składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne niektórych grup osób duchownych. Choć w polskim porządku prawnym nie istnieje zatem przymus łożenia na określony związek konfesyjny, to jednak środki publiczne wydatkowane są niekiedy w sposób budzący zastrzeżenia z perspektywy państwa przyjaznego zjawisku religijności, lecz jednocześnie niekompetentnego w sprawach wiary.

Podkreślić należy, że błędem byłoby odmawianie państwu jakiegokolwiek możliwości finansowego wspierania aktywności wspólnot religijnych. Z uwagi na dobroczynny wpływ formacji duchowej, moralnej i intelektualnej, jaką prowadzą związki wyznaniowe względem swych wiernych, oraz korzyści przynależące do szerokiej kategorii rozwoju osobistego, a także ze względu na działania kulturotwórcze i tożsamościowe, jak i zastępowanie państwa przez

kościół i inne związki wyznaniowe w wykonywaniu funkcji publicznych, nie można absolutyzować dobrowolności świadczenia na funkcjonowanie wspólnot religijnych, która wyrażałaby się w zakazie transferów środków publicznych na ich rzecz. Współfinansowanie działań z obszaru edukacji i wychowania, działalności charytatywno-opiekuńczej, ochrony zdrowia czy ochrony dziedzictwa narodowego oraz szerzenia kultury narodowej zawiera się w realizacji zasady pomocniczości. Bez pomocy państwa ciężar finansowania tego rodzaju działań pożytecznych dla ogółu spoczywałby jedynie na wiernych konkretnej wspólnoty, co niechybnie doprowadziłoby do ograniczenia tej dobroczynnej aktywności, a w wypadku niektórych wspólnot religijnych nawet konieczności jej zaniechania. Możliwość wykorzystania środków publicznych do wsparcia cennych inicjatyw społecznych realizowanych przez instytucje wyznaniowe opiera się nie na przekonaniach decydentów co do prawdziwości nauki głoszonej przez dany związek konfesyjny, lecz na dostrzeżeniu społecznej użyteczności aktywności podmiotów wyznaniowych oraz poszanowaniu prawa jednostek do postrzegania praktykowania religii jako czynnika ich samorealizacji. Wobec powyższego dopuszczalne jest bezpośrednie wspieranie ze środków publicznych zarówno konkretnych projektów, jak również wykorzystanie instrumentów prawno-podatkowych w celu zwiększenia środków własnych wspólnot religijnych. Jednym z tych ostatnich jest wykorzystywana już w niektórych państwach europejskich asygnata podatkowa na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych. Badanie możliwości wprowadzenia tego rozwiązania do polskiego porządku prawnego należało rozpocząć od analizy wymogów, jakie konstrukcji asygnaty stawia Konstytucja.

Z perspektywy zasady współdziałania kościołów i innych związków wyznaniowych i państwa dla dobra człowieka i dobra wspólnego wprowadzenie obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych postrzegać można jako pogłębienie współpracy wspólnot religijnych i państwa. W szczególności, gdyby odpis podatkowy zastąpił Fundusz Kościelny, którego likwidacja bez wprowadzenia innego instrumentu finansowania kościołów i innych związków konfesyjnych zasługuje na krytykę z uwagi na zasadę wyrażoną w art. 25 ust. 3 *in fine* czy wyprowadzaną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa, a także z perspektywy zasady *pacta sunt servanda*, która łączy się w tym wypadku z historycznymi okolicznościami ustanowienia Funduszu i jego funkcjonowania.

Wprowadzenie do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych obywatelskiego odpisu podatkowego na rzecz tychże podmiotów nie budzi wątpliwości w świetle konstytucyjnej zasady bezstronności światopoglądowej władz

publicznych. Poprzez wykorzystanie tego instrumentu państwo oddaje ułamek wpływów podatkowych do dyspozycji podatników, którzy dobrowolnie decydują o przekazaniu części należnego od nich podatku dochodowego od osób fizycznych wybranej wspólnocie religijnej. W sprawach majątkowo-finansowych zasada bezstronności światopoglądowej władz publicznych łączy się z zasadą równouprawnienia kościołów i innych związków wyznaniowych, ponieważ zasada ustanowiona w art. 25 ust. 2 Konstytucji wyklucza stanowienie regulacji, które istotnie różnicują sytuację prawną wspólnot religijnych w zakresie materialnych podstaw ich działalności. Łączne odczytanie art. 25 ust. 1 i 2 Konstytucji nie pozostawia zatem wątpliwości co do kręgu beneficjentów obywatelskiego odpisu podatkowego, który musi obejmować wszystkie zainteresowane kościoły i inne związki konfesyjne o uregulowanej sytuacji prawnej.

Pełniejsza realizacja wolności sumienia i religii przez państwo musi obejmować zapewnienie jednostkom możliwości zachowania się zgodnie ze swoimi przekonaniem światopoglądowymi w sferze finansowej. Wymóg zachowania bezstronności światopoglądowej władz publicznych oraz gwarancje wolności sumienia i religii prowadzą do przekonania, że państwo winno stwarzać jednostkom warunki do dobrowolnego decydowania o wspieraniu konkretnej instytucji wyznaniowej albo niewspieraniu żadnej z nich. W takim wypadku fundamentem pozostaje oczywiście wolność świadczenia przez jednostki z własnych środków na rzecz instytucji wyznaniowych. Państwo natomiast może przyjąć rolę bezwiednego pośrednika przy przekazywaniu środków publicznych zgodnie z wolą podatników – do dowolnego wykorzystania przez wspólnoty religijne, w tym nawet na cele działalności religijnej *sensu stricto*. Co istotne z perspektywy konstytucyjnego prawa do milczenia (art. 53 ust. 7), obywatelski odpis podatkowy pozwala państwu wypełniać tę funkcję z poszanowaniem wolności nieujawniania przez jednostkę swych przekonań religijnych, światopoglądowych lub filozoficznych czy też przynależności wyznaniowej.

Zapewnienie stabilności i efektywności modelu finansowania opartego na obywatelskim odpisie podatkowym na rzecz wspólnot religijnych wymagać będzie właściwego określenia wysokości odpisu, sposobu tworzenia jego budżetu czy czasu trwania i warunków okresu przejściowego. Zarówno sama idea wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego, jak i właściwe sprecyzowanie elementów jego konstrukcji wymagać będzie uzyskania konsensusu, do którego dojść można jedynie poprzez realizację zasady w pełni konsensualnego kształtowania stosunków (w tym majątkowo-finansowych) państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi. Aby wprowadzić omawiane rozwiązanie,

konieczne będzie powołanie specjalnej komisji państwowo-kościelnej, w łonie której wypracowane zostaną nowe regulacje (art. 22 ust. 2 Konkordatu). Pożądanym rozwiązaniem z perspektywy uzyskania stabilności i trwałości modelu jest wpisanie go w konkordat parcyjny dotyczący relacji finansowych państwa i Kościoła katolickiego. Brak obowiązku zawarcia umowy (umów) z mniejszościowymi związkami wyznaniowymi nie zwalnia strony państwowej z wymogu dochowania standardu konsensualnego kształtowania relacji państwo-kościół oraz tworzenia rozwiązań prawnych akceptowalnych dla wszystkich wspólnot religijnych i nienaruszających ich praw.

Nie ma wątpliwości co do możliwości zgodnego z Konstytucją wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego do polskiego systemu finansowania wspólnot religijnych. Konstrukcja odpisu kształtować się jednak będzie na bazie doświadczeń państw, w których instrument ten już funkcjonuje, zapewne twórczo rozwiązania te rozwijając i dostosowując do polskich realiów prawnych i społecznych. Przykłady Hiszpanii, Włoch i Węgier pokazują, że asygnata podatkowa na rzecz kościołów i innych związków wyznaniowych może przyjąć się w państwach realizujących skoordynowany rozdział kościoła i państwa, w których dominującą pozycję w strukturze wyznaniowej zajmuje Kościół katolicki, oraz niezależnie od doświadczeń związanych z historią naznaczoną narzuceniem totalitarnego ustroju. Kolejnym wspólnym doświadczeniem wyżej wymienionych państw i Polski jest posiadanie przez Kościół katolicki znacznego majątku, który zapewniał mu utrzymanie, lecz w określonym momencie historii został częściowo znacjonalizowany, a w zamian utworzono system zamiennych świadczeń pieniężnych. Wprowadzenie asygnaty podatkowej pozwoliło wymienionym państwom uwolnić się od historycznych zobowiązań, nadając finansowej współpracy ze związkami wyznaniowymi nową, demokratyczną podstawę.

Doświadczenia badanych państw oraz wymogi, jakie stawia Konstytucja, winny zostać wzięte pod uwagę przede wszystkim w kilku kluczowych obszarach funkcjonowania obywatelskiego odpisu podatkowego. Pierwszym jest okres przejściowy, czyli czas uzupełniania świadczeń otrzymanych za pośrednictwem odpisu z uwagi na konieczność dostatecznego upowszechnienia się nowego rozwiązania w świadomości społeczeństwa. Na czas trwania okresu przejściowego, podobnie jak na wysokość odpisu, decydujący wpływ ma sposób tworzenia budżetu asygnaty. Krótki (trzyletni) okres przejściowy okazał się wystarczający jedynie we Włoszech, gdzie aktualnie blisko półtora miliarda euro dzielone jest między trzynaście wspólnot religijnych. W Hiszpanii zbyt niski odsetek asygnaty oraz szeroki wachlarz możliwości wyboru przeznaczenia środków asygnaty doprowadziły do tego, że okres przejściowy trwał blisko trzydzieści lat (podzielony na dwa etapy), a stanu samofinansowania

Kościół katolicki nadal nie osiągnął. Węgry zaś nigdy nie zaprzestały dopłat do środków przekazanych przez podatników w ramach tak zwanych wyraźnych wyborów.

Dyrektywa poszanowania wolności sumienia i religii także będzie oddziaływać na sposób tworzenia budżetu asygnaty, lecz przede wszystkim na przyjęty sposób podziału środków – podatnik zdecydować bowiem może o odsetku podatku należnego od niego (jak w Hiszpanii i na Węgrzech) albo o równej części ogólnego budżetu asygnaty (jak we Włoszech). We Włoszech i na Węgrzech z uwagi na sposób tworzenia budżetu asygnaty przyjęto, że za podatników, którzy nie dokonali wyboru adresata asygnaty, decydują *de facto* ci, którzy wyboru dokonali. W obu bowiem przypadkach środki (we Włoszech wszystkie, a na Węgrzech te nieprzekazane wyraźnie) dzielone są proporcjonalnie do ilości deklaracji podatkowych wskazujących określoną, uprawnioną wspólnotę religijną.

Konstytucyjna zasada autonomii i niezależności kościoła i państwa, każdego w swoim zakresie, determinować będzie natomiast zakres celów, na jakie przeznaczyć można środki z odpisu podatkowego, oraz ewentualny sposób kontroli wydatkowania tychże środków. Na Węgrzech wspólnoty religijne cieszą się pełną dowolnością przeznaczania otrzymanych kwot i brakiem kontroli. We Włoszech środki *z otto per mille* każdy ze związków konfesyjnych (oraz państwo) przeznaczyć może na cele określone w porozumieniu między danym związkiem a państwem oraz zobowiązany jest do publikowania sprawozdania z wykorzystania środków. W Hiszpanii oraz we Włoszech roczne sprawozdania, w których określa się między innymi przeznaczenie środków pochodzących z asygnaty podatkowej, a także przychody ze wszystkich źródeł oraz poczynione wydatki, mogą zostać poddane kontroli tamtejszych trybunałów obrachunkowych.

Wreszcie doświadczenia włoskie i po części hiszpańskie nakazują rozważenie modelu obywatelskiego odpisu podatkowego, który nie pozostawia możliwości przekazania środków państwu na cele charytatywne. Jak pokazała dotychczasowa praktyka, politycy ulegają pokusie traktowania tych środków jak dodatkowej rezerwy budżetowej i przeznaczania ich niezgodnie z pierwotnie deklarowanymi celami. Biorąc pod uwagę, że państwo może wprowadzić instrument finansowej współpracy jedynie z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi o uregulowanej sytuacji prawnej, nie budzi wątpliwości, że obywatelski odpis podatkowy, podobnie jak węgierska asygnata podatkowa, może pomijać państwo jako beneficjenta środków wyraźnie przekazywanych przez podatników, którzy nie chcą wpierać wspólnot religijnych.

Obywatelski odpis podatkowy nie powinien stać się nowym, dodatkowym instrumentem finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce, lecz

winien zostać wykorzystany jako element zakończenia sporu o upaństwowione i niezwrócone kościelne nieruchomości ziemskie. Proces ten obejmowałby zatem likwidację Funduszu Kościelnego po sporządzeniu bilansu jego działalności, oszacowanie wartości niezwróconych nadal kościelnych nieruchomości ziemskich i wprowadzenie obywatelskiego odpisu podatkowego. Wyżej wymienione wyliczenia stałyby się podstawą negocjacji długości i warunków okresu przejściowego, sposobu tworzenia budżetu asygnaty oraz wysokości odpisu podatkowego. Może się okazać, że historyczne zobowiązania państwa oraz przewidywana sytuacja finansowa mniejszościowych związków wyznaniowych po likwidacji Funduszu Kościelnego skłonią wszystkich zainteresowanych do przyjęcia na przykład węgierskiego modelu asygnaty, który łączy relatywnie wysoki, z góry określony budżet asygnaty, z wolnością wyboru (w tym powstrzymania się od wyboru) beneficjenta środków oraz krótkim okresem przejściowym. Natomiast przyznanie pierwszeństwa indywidualnej wolności sumienia i religii kierować będzie reformę w stronę przyjęcia modelu hiszpańskiego, w którym asygnata podatkowa jest wykorzystana jako tymczasowy instrument pomagający Kościołowi osiągnąć stan samofinansowania, podatnicy zaś cieszą się szerokim wachlarzem możliwości zadecydowania o przeznaczeniu środków asygnaty.

Wprowadzenie obywatelskiego odpisu podatkowego nie powinno w istotny sposób wpływać na inne elementy aktualnego systemu finansowania wspólnot religijnych w Polsce, choć można sobie wyobrazić, że zmiany w obszarze finansowania negatywnego i pośredniego mogą stać się elementem przetargowym podczas negocjacji dotyczących konstrukcji odpisu. Niezależnie od przyjętego wariantu (przy czym nie można omówionych wariantów uznać za równie dobre) nowy system finansowania powinien znaleźć swą podstawę w konkordacie parcjalnym, w którym – podobnie jak stało się na Węgrzech – Stolica Apostolska uzna historyczne zobowiązania państwa za wykonane.

Należy przyjąć, że projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 lipca 2013 roku wraz z uwagami i opiniami zgłoszonymi w trakcie uzgodnień międzyresortowych i konsultacji społecznych oraz dorobkiem doktryny stanie się naturalnym punktem wyjścia dla wznowienia prac nad wprowadzeniem obywatelskiego odpisu podatkowego. Konstrukcja odpisu wyłaniająca się z tegoż projektu zbliżona była do hiszpańskiego wariantu asygnaty, a wynegocjowany kształt odpisu należy uznać za niezadowolający dla kościołów i innych związków wyznaniowych. Stąd też nie można wykluczyć, że kolejna próba wprowadzenia obywatelskiego odpisu podatkowego może doprowadzić do ustanowienia instrumentu zbliżonego do innego modelu

asygnaty podatkowej. Jednak nawet w takim wypadku niektóre rozwiązania zawarte w projekcie z 25 lipca 2013 r. zasługują na aprobatę i uwzględnienie w nowym projekcie.

W projekcie z 2013 r. przede wszystkim trafnie określono krąg beneficjentów asygnaty, z jednej strony włączając w węń wszystkie funkcjonujące kościoły i inne związki wyznaniowe o uregulowanej sytuacji prawnej, a z drugiej pomijając państwo czy niereligijne organizacje światopoglądowe. Ponadto prawidłowo pozostawiono wspólnotom religijnym możliwość wycofania się z partycypacji w obywatelskim odpisie podatkowym, czyniąc tym samym przekazywanie wsparcia finansowego tą drogą dobrowolnym nie tylko dla podatnika, ale i dla związku wyznaniowego.

W projekcie trafnie uczyniono uprawnionymi do skorzystania z odpisu tylko podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy ponadto mogli zdecydować o części należnego od nich podatku, a nie o abstrakcyjnej, również dla wszystkich kwocie. Jeśli jednak przyjęto by sposób tworzenia budżetu asygnaty jak we Włoszech lub na Węgrzech, wówczas rozważyć należy wprowadzenie rozwiązania – analogicznego do włoskiego – pozwalającego oddać swój głos w sprawie podziału wyznaczonych środków między kościoły i inne związki konfesyjne także obywatelom niezobowiązanym do uiszczania PIT. W modelu analogicznym do węgierskiego ostatni postulat dotyczyłby jedynie podziału kwoty nierozdzielonej w wyniku tak zwanych wyborów wyraźnych.

Pozytywnie należy ocenić pozostawienie wspólnotom religijnym dowolności w zakresie wydatkowania środków pochodzących z obywatelskiego odpisu podatkowego oraz związany z tym brak kontroli. Kontrola państwowa powinna dotyczyć prawidłowości funkcjonowania odpisu, kościoły i inne związki wyznaniowe zaś w ramach uczynienia swych finansów bardziej transparentnymi mogą same nałożyć na siebie powinność publikowania rocznych sprawozdań finansowych.

Konicznym zmianom poddać należy natomiast założone w projekcie z 25 lipca 2013 r. zbyt niską wysokość odpisu podatkowego oraz zbyt krótki okres przejściowy wraz ze zbyt niską kwotą gwarantowaną.

Reforma systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce musi w swych szczegółowych rozwiązaniach wyrastać z rzeczywistości, a nie z samych idei. Trudno *in abstracto* formułować postulaty, które mogłyby zostać uznane za najbardziej prawdopodobne i najwartościowsze rozwiązanie problemu. Wypada jednak, po wszechstronnym rozważeniu tematu, przedstawić choćby w zarysie założenia wprowadzenia do polskiego porządku prawnego obywatelskiego odpisu podatkowego, który wykorzystany

zostanie do jednoczesnego zamknięcia sporu o upaństwowione i wciąż niezwrócone kościelne nieruchomości ziemskie oraz niezgodne z ustawą funkcjonowanie Funduszu Kościelnego.

Opowiadam się za dwuetapowym wdrożeniem odpisu podatkowego na wspólnoty religijne. Etap pierwszy stanowiłby pięcio- czy sześćoletni okres przejściowy obejmujący likwidację Funduszu Kościelnego w całości oraz funkcjonowanie odpisu podatkowego w modelu węgierskim. Odpis miałby wysokość 1,5% PIT, a więc analogiczną do odpisu na OPP, i gwarantowałby wysoką, z góry określoną kwotę do podziału między związki wyznaniowe. Tak jak na Węgrzech podatnicy decydowaliby o przeznaczeniu 1,5% podatku od nich należnego, pozostałą zaś kwotę rozdzielano by proporcjonalnie do ilości wyraźnych wyborów. Budżet tak skonstruowanego odpisu powinien szacunkowo wynieść co najmniej jeden miliard złotych rocznie i zapewnić tym samym spłacenie historycznych zobowiązań państwa względem związków konfesyjnych. Ponadto dłuższy okres przejściowy wraz z wyższymi wpływami w tym okresie czyni zadość uwagom zgłaszanym do projektu z 25 lipca 2013 roku przez mniejszościowe związki wyznaniowe. W pierwszym etapie reformy państwo powinno zagwarantować związkom wyznaniowym, że w wyniku ewentualnych zmian prawno-podatkowych budżet odpisu nie ulegnie zmianie *in peius*.

W drugim etapie, rozpoczynającym się po zakończeniu okresu przejściowego, odpis podatkowy funkcjonowałby podobnie do modelu hiszpańskiego, a zatem związki wyznaniowe otrzymywałyby jedynie 1,5% PIT przekazywanego w wyborach wyraźnych. Wysokość przekazywanych środków spadłaby wówczas najprawdopodobniej o przeszło połowę, na co jednak związki wyznaniowe miałyby czas się przygotować, a z perspektywy budżetu państwa przekazywane kwoty by się znormalizowały. Na obu etapach do otrzymywania wsparcia za pośrednictwem odpisu uprawnione byłyby wszystkie wspólnoty religijne o uregulowanej sytuacji prawnej (i tylko one), przy zapewnieniu dowolności ich wydatkowania. Powyższe zmiany nie musiałyby wpływać na reformę innych elementów systemu finansowania związków wyznaniowych, ale oczywiście w toku negocjacji można je poddać korekcie. Ponadto powyższe dwuetapowe rozwiązanie powinno zostać potwierdzone w konkordacie parcyjnym wraz z uznaniem przez Stolicę Apostolską, że historyczne zobowiązania państwa zostały wykonane.

BIBLIOGRAFIA

Akty normatywne

Konstytucje

Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 44, poz. 267 z późn. zm.

Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej uchwalona przez Sejm Ustawodawczy w dniu 22 lipca 1952 r., Dz. U. z 1952 r. Nr 33, poz. 232 z późn. zm.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

Konstytucja Księstwa Lichtensteinu, tł. R. Grabowki, Warszawa 2013 (Konstytucje Świata).

Konstytucja Księstwa Monako, tł. Agnieszka Wojtyczek-Bonnand, K. Wojtyczek, Warszawa 2012 (Konstytucje Świata).

Constitución española de 27 de diciembre de 1978, „Boletín Oficial del Estado” 1978, núm. 311 (de 29 de diciembre), s. 29313–29424.

Costituzione della Repubblica Italiana, „Gazzetta Ufficiale” n. 298 del 27.12.1947; tekst polski: <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wlochy.html> (dostęp: 24.02.2023 r.).

Konstytucja Rumunii z dnia 21 listopada 1991 r., tł. A. Cosma, https://biblioteka.sejm.gov.pl/wp-content/uploads/2016/03/Rumunia_pol_010711.pdf (dostęp: 24.02.2023 r.).

Konstytucja Rzeszy Niemieckiej z 1919 r.

Magyarország Alaptörvénye, tekst polski za: Ustawa Zasadnicza Węgier z dnia 25 kwietnia 2011 r., tł. Jerzy Snopek, <https://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/wegry2011.html> (dostęp: 17.05.2023 r.).

Źródła prawa międzynarodowego

Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, Paryż, 10 grudnia 1948 r., <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/onz/1948.html> (dostęp: 20.03.2021 r.).

Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.

Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).

Deklaracja w sprawie eliminacji wszelkich form nietolerancji i dyskryminacji opartych na religii lub przekonaniach, <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/onz/1981.html> (dostęp: 29.11.2021 r.).

Dokument Spotkania Kopenhaskiego Konferencji w sprawie Ludzkiego Wymiaru KBWE, <https://bisnetus.wordpress.com/2016/07/31/dokument-spotkania-kopenhaskiego-konferencji-w-sprawie-ludzkiego-wymiaru-kbwe/> (dostęp: 27.03.2021 r.). Tekst w języku angielskim: Document of the Copenhagen Meeting of the Conference on the Human Dimension of the CSCE, <https://www.osce.org/files/f/documents/9/c/14304.pdf> (dostęp: 27.03.2021 r.).

General Comment 22: The right to freedom of thought, conscience and religion (Article 18), <https://www.equalrightstrust.org/ertdocumentbank/general%20comment%2022.pdf> (dostęp: 27.03.2021 r.).

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 303 z 2007 r., s. 1.

Amerykańska Konwencja Praw Człowieka przyjęta w San José 22 listopada 1969 r. (weszła w życie 18 lipca 1978 r.), <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1969a-c1.html> (dostęp: 20.03.2021 r.). Tekst w języku angielskim: American Convention on Human Rights, <http://hrlibrary.umn.edu/oasinstr/zoas3con.htm> (dostęp: 20.03.2021 r.).

Afrykańska Karta Praw Człowieka i Ludów uchwalona na konferencji Organizacji Jedności Afrykańskiej w Nairobi 26 czerwca 1981 r. (obowiązuje od 21 października 1986 r.), <https://bs.sejm.gov.pl/F?func=find->

[b&request=000000235&find_code=SYS&local_base=TEK01](https://www.achpr.org/legalinstruments/detail?id=49) (dostęp: 20.03.2021 r.). Tekst w języku angielskim: African Charter on Human and Peoples' Rights, <https://www.achpr.org/legalinstruments/detail?id=49> (dostęp: 20.03.2021 r.).

Konkordat pomiędzy Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Rzymie dnia 10 lutego 1925 r., Dz. U. Nr 72, poz. 501.

Konkordat między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską, podpisany w Warszawie dnia 28 lipca 1993 r., Dz. U. z 1998 r. Nr 51, poz. 318.

Akty prawne z mocą ustawy

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o stosunku Państwa do Wschodniego Kościoła Staroobrzędowego, nie posiadającego hierarchji duchownej, Dz. U. Nr 38, poz. 363 z późn. zm.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. – Prawo o stowarzyszeniach, Dz. U. Nr 94, poz. 808 z późn. zm.

Ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Karaimskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 30, poz. 241 z późn. zm.

Ustawa z dnia 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. Nr 30, poz. 240 z późn. zm.

Ustawa skarbowa z dnia 29 marca 1939 r. na okres od 1 kwietnia 1939 r. do 31 marca 1940 r., Dz. U. Nr 27, poz. 177 z późn. zm.

Dekret Polskiego Komitetu Wyzwolenia Narodowego z dnia 6 września 1944 r. o przeprowadzeniu reformy rolnej, Dz. U. z 1945 r., Nr 3, poz. 13 z późn. zm.

Dekret z dnia 8 marca 1946 r. o majątkach opuszczonych i poniemieckich, Dz. U. Nr 13, poz. 87 z późn. zm.

Dekret z dnia 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych, Dz. U. z 1947 r. Nr 40, poz. 198 z późn. zm.

Dekret z dnia 6 września 1946 r. o ustroju rolnym i osadnictwie na obszarze Ziemi Odzyskanych i byłego Wolnego Miasta Gdańska, Dz. U. Nr 49, poz. 279 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 marca 1950 r. o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom posiadania gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego, Dz. U. Nr 9, poz. 87 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 lutego 1952 r. o zmianie dekretu o podatku dochodowym, Dz. U. Nr 12, poz. 71.

Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. o gospodarce terenami w miastach i osiedlach, Dz. U. Nr 32, poz. 159 z późn. zm.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 z późn. zm.

Ustawa z dnia 23 czerwca 1971 r. o przejściu na osoby prawne Kościoła rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, Dz. U. Nr 16, poz. 156.

Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym, Dz. U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147 z późn. zm.

Ustawa z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym, Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 z późn. zm.

Ustawa z dnia 24 października 1974 r. – Prawo budowlane, Dz. U. Nr 38, poz. 229 z późn. zm.

Ustawa z dnia 31 lipca 1981 r. o kontroli publikacji i widowisk, Dz. U. Nr 20, poz. 99 z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 marca 1982 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, Dz. U. Nr 11, poz. 79 z późn. zm.

Ustawa z dnia 26 stycznia 1984 r. – Prawo prasowe, Dz. U. z 2018 r., poz. 1914.

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o funduszu gminnym i funduszu miejskim, Dz. U. Nr 52, poz. 269 z późn. zm.

Ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. Nr 12, poz. 50 z późn. zm.

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, Dz. U. z 2017 r. poz. 1153.

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2019 r. poz. 1347 z późn. zm.

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o ubezpieczeniu społecznym duchownych, Dz. U. Nr 29, poz. 156 z późn. zm.

Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, Dz. U. z 2022 r., poz. 1799.

Ustawa z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego, Dz. U. z 2014 r. poz. 1726

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2022 r., poz. 2647 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.

Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 43.

Ustawa z dnia 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 483.

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1889.

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 169.

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1712.

Ustawa z dnia 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1599.

Ustawa z dnia 6 lutego 1997 r. o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym, Dz. U. Nr 28, poz. 153 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do gmin wyznaniowych żydowskich w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2014 r. poz. 1798.

Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 44.

Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r. poz. 14.

Ustawa z dnia 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Zielonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 2015 r., poz. 13.

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz. U. z 2023 r. poz. 344.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1009 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 2022 r. poz. 2540 z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. z 2023 r. poz. 170 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 lipca 2001 r. o zmianie ustawy o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 88, poz. 961 z późn. zm.

Ustawa z dnia 23 stycznia 2003 r. o powszechnym ubezpieczeniu w Narodowym Funduszu Zdrowia, Dz. U. Nr 45, poz. 391 z późn. zm.

Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, Dz. U. z 2020 r. poz. 1057.

Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami, Dz. U. z 2021 r. poz. 710 z późn. zm.

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. z 2022 r. poz. 2267.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz. U. z 2022 r., poz. 2561 z późn. zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.

Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 224, poz. 1459.

Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, Dz. U. z 2022 r. poz. 896 z późn. zm.

Ustawa budżetowa na rok 2013 z dnia 25 stycznia 2013 r., Dz. U. poz. 169 z późn. zm.

Ustawa budżetowa na rok 2014 z dnia 24 stycznia 2014 r., Dz. U. poz. 162.

Ustawa z dnia 14 marca 2014 r. o zasadach prowadzenia zbiorów publicznych, Dz. U. z 2020 r. poz. 1672.

Ustawa budżetowa na rok 2015 z dnia 15 stycznia 2015 r., Dz. U. poz. 153 z późn. zm.

Ustawa budżetowa na rok 2016 z dnia 25 lutego 2016 r., Dz. U. poz. 278 z późn. zm.

Ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Dz. U. z 2019 r., poz. 2393.

Ustawa budżetowa na rok 2017 z dnia 16 grudnia 2016 r., Dz. U. z 2017 r. poz. 108 z późn. zm.

Ustawa budżetowa na rok 2018 z dnia 11 stycznia 2018 r., Dz. U. poz. 291.

Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r., Dz. U. poz. 198.

Ustawa budżetowa na rok 2020 z dnia 14 lutego 2020 r., Dz. U. poz. 571 z późn. zm.

Ustawa budżetowa na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r., Dz. U. poz. 190 z późn. zm.

Ustawa budżetowa na rok 2022 z dnia 17 grudnia 2021 r., Dz. U. poz. 270.

Ustawa budżetowa na rok 2023 z dnia 15 grudnia 2023 r., Dz. U. poz. 256.

Hiszpania

Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, BOE 1979, núm. 300 (de 15 de diciembre).

Ley orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, BOE 1980, núm. 177 (de 24 de junio), s. 16804–16805.

Ley 33/1987 de Presupuestos Generales del Estado para 1988, BOE 1987, núm. 307 (de 24 de diciembre), s. 37785–37839.

Ley 31/1990, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado, BOE 1990, núm. 311 (de 28 de diciembre), s. 38644–38688.

Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, BOE 2006, núm. 311 (de 29 de diciembre), s. 46226–46444.

Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, BOE 2004, núm. 312 (de 28 de diciembre), s. 41879–42020.

Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación, BOE 2013, núm. 155 (de 29 de junio), s. 48767–48781.

Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, BOE 2015, núm. 260 (de 30 de octubre), s. 101965–102560.

Włochy

Legge 24 giugno 1929, n. 1159, G.U. n. 164 del 16.07.1929.

Legge 11 agosto 1984, n. 449, GU n. 222 del 13.08.1984.

Legge 25 marzo 1985, n. 121, GU n. 85 del 10.04.1985.

Legge 20 maggio 1985, n. 206, GU n. 123 del 27.05.1985.

Legge 20 maggio 1985, n. 222, GU n. 129 del 03.06.1985.

Legge 22 novembre 1988, n. 516, GU n. 283 del 02.12.1988

Legge 22 novembre 1988, n. 517, GU n. 283 del 02.12.1988.

Legge 8 marzo 1989, n. 101, GU n. 69 del 23.03.1989.

Legge 5 ottobre 1993, n. 409, GU n. 239 del 11.10.1993.

Legge 12 aprile 1995, n. 116, GU n. 94 del 22.04.1995.

Legge 29 novembre 1995, n. 520, GU n. 286 del 22.12.1995.

Legge 20 dicembre 1996, n. 637, GU n. 299 del 21.12.1996.

Decreto del Presidente della Repubblica 10 marzo 1998, n. 76, GU n.81 del 07.04.1998.

Legge 8 giugno 2009, n. 68, GU n. 140 del 19.06.2009.

Legge 12 marzo 2012, n. 34, GU n. 80 del 04.04.2012.

Legge 30 luglio 2012, n. 126, GU n. 183 del 07.08.2012 — Suppl. Ordinario n. 168.

Legge 30 luglio 2012, n. 127, GU n. 183 del 07.08.2012 — Suppl. Ordinario n. 168.

Legge 31 dicembre 2012, n. 245, GU n. 14 del 17.01.2013.

Legge 31 dicembre 2012, n. 246, GU n. 14 del 17.01.2013.

Legge 29 dicembre 2021, n. 240, GU n. 15 del 20.01.2022.

Węgry

1990. évi IV. törvény a lelkiismereti és vallásszabadságról, valamint az egyházakról.

1990. évi XCIII. törvény az illetékekről.

1991. évi XXXII. törvény a volt egyházi ingatlanok tulajdoni helyzetének rendezéséről.

1996. évi CXXVI. törvény a személyi jövedelemadó meghatározott részének az adózó rendelkezése szerinti felhasználásáról.

1997. évi CXXIV. törvény az egyházak hitéleti és közcélú tevékenységének anyagi feltételeiről.

1999. évi LXX. törvény a Magyar Köztársaság és az Apostoli Szentszék között a Katolikus Egyház magyarországi közszolgálati és hitéleti tevékenységének finanszírozásáról, valamint néhány vagyoni természetű kérdésről 1997. június 20-án, Vatikánvárosban aláírt Megállapodás kihirdetéséről.

2011. évi CCVI. törvény a lelkiismereti és vallásszabadság jogáról, valamint az egyházak, vallásfelekezetek és vallási közösségek jogállásáról.

Portugalia

Law 16/2001 of 22 June, Law of Religious Liberty, D. R. I-A, n.143/2001 s. 3666.

Rozporządzenia i inne akty wykonawcze

Uchwała Rady Ministrów z dnia 8 września 1950 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia biskupowi ordynariuszowi i seminarium duchownemu w Poznaniu oraz seminarium metropolitarnemu warszawskiemu gruntów Czubin powiat Grodzisk Mazowiecki i Grodnica powiat Gostynin.

Uchwała Rady Ministrów z dnia 29 listopada 1950 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia biskupowi ordynariuszowi i seminarium duchownemu w Łodzi gruntów z

nieruchomości ziemskiej Szczawin powiat brzeziński; uchwała Rady Ministrów z dnia 23 czerwca 1951 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia biskupowi w Tarnowie gruntów nieruchomości ziemskiej Rękawica powiatu tarnowskiego

Uchwała Rady Ministrów z dnia 18 lipca 1951 r. w sprawie wyłączenia od przejęcia i pozostawienia Wyższemu Seminarium Duchownemu w Tarnowie gospodarstwa rolnego w Błoniu powiatu tarnowskiego.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości rolnych, znoszenia współwłasności takich nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych, Dz. U. z 1983 r. Nr 19, poz. 86 z późn. zm.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 1964 r. w sprawie organów właściwych do udzielania zezwoleń na przyjęcie darowizny, zapisu lub spadku przez jednostkę organizacyjną niepaństwową oraz na nabycie przez taką jednostkę nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie, Dz. U. Nr 47, poz. 318 z późn. zm.

Zarządzenie Dyrektora Urzędu do Spraw Wyznań z dnia 13 sierpnia 1971 r. w sprawie wykonania przepisów o przejściu na osoby prawne Kościoła Rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, M. P. Nr 44, poz. 284.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 lipca 1973 r. w sprawie umorzenia niektórych należności państwowych oraz przyznania ulg podatkowych i dotacji dla osób prawnych Kościoła Rzymskokatolickiego, innych kościołów i związków wyznaniowych, duchownych i pracowników kościelnych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, Dz. U. Nr 30, poz. 175.

Uchwała nr 231 Rady Ministrów z dnia 8 października 1973 r. w sprawie przekazania osobom prawnym Kościoła Rzymskokatolickiego oraz innych Kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, M. P. Nr 45, poz. 262.

Uchwała nr 302 Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1973 r. w sprawie uregulowania stanu prawnego nieruchomości i szpitala w Trzebnicy, M. P. Nr 57, poz. 324; uchwała nr 303 Rady Ministrów z dnia 31 grudnia 1973 r. w sprawie przekazania osobom prawnym Kościoła Rzymskokatolickiego oraz innych kościołów i związków wyznaniowych własności niektórych nieruchomości położonych na Ziemiach Zachodnich i Północnych, M. P. Nr 57, poz. 325.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 grudnia 1974 r. w sprawie wydawania osobom prawnym nie będącym jednostkami gospodarki uspołecznionej zezwoleń na prowadzenie działalności gospodarczej o celach religijnych, Dz. U. Nr 49, poz. 297.

Rozporządzenia Ministra Gospodarki Terenowej i Ochrony Środowiska z dnia 20 lutego 1975 r. w sprawie nadzoru urbanistyczno-budowlanego, Dz. U. Nr 8, poz. 48 z późn. zm.

Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 8 sierpnia 1975 r. w sprawie całkowitego lub częściowego zwolnienia od podatków od nieruchomości i od lokali niektórych budynków oraz ustalania wartości czynszowej dla celów wymiaru podatku od nieruchomości od tych budynków, M. P. z 1975 r. Nr 26, poz. 166.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 grudnia 1980 r. w sprawie organów właściwych do udzielania zezwoleń na przyjęcie darowizny, zapisu lub spadku przez jednostkę organizacyjną niepaństwową oraz na nabycie przez taką jednostkę nieruchomości na podstawie umowy o dożywocie, Dz. U. Nr 27, poz. 113.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1982 r. w sprawie opodatkowania przychodów osób duchownych, Dz. U. Nr 12, poz. 96 z późn. zm.

Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 czerwca 1982 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, Dz. U. Nr 20, poz. 149 z późn. zm.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 sierpnia 1990 r. w sprawie rozszerzenia zakresu celów Funduszu Kościelnego, Dz. U. Nr 61, poz. 354.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 października 1982 r. w sprawie zasad zwalniania kościołów i związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych od podatków obrotowego i dochodowego, Dz. U. Nr 35, poz. 233 z późn. zm.

Uchwała nr 148 Rady Ministrów z dnia 7 listopada 1991 r. w sprawie statutu Funduszu Kościelnego, M. P. Nr 39, poz. 279.

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, Dz. U. z 2020 r., poz. 1473 z późn. zm.

Uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 12 sierpnia 2004 r. w sprawie ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (druk nr 3166).

Hiszpania

Real decreto 825/1988, de 15 de julio, por el que se regulan los fines de interés social de la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 2, BOE 1988, núm. 180 (de 28 de julio), s. 23295–23296.

Akty normatywne prawa Kościoła katolickiego

Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus (25.01.1983), AAS 75 (1983), tekst polski w: *Kodeks Prawa Kanonicznego*, przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu, Poznań 1984.

Codex Iuris Canonici. Pii X Pontificis Maximi iussu digestus, Benediciti Papae XV auctoritate promulgatus, praefatione, fontium annotatione et indice analityco-alphabetico ab E. Petro Card. Gaspari auctus, Romae 1918.

Projekty ustaw

Projekt ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych, nr druku EW-020-200/20.

Projekt ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z 25 lipca 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.05.2023 r.).

Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VI kadencji, druk nr 4419, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/F7F1A1652943FFB1C12578CC002C0383/\\$file/4419.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/F7F1A1652943FFB1C12578CC002C0383/$file/4419.pdf) (dostęp: 20.05.2023 r.).

Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VI kadencji, druk nr 255, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/551B263575174264C12579C80040FBD8/\\$File/255.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/551B263575174264C12579C80040FBD8/$File/255.pdf) (dostęp: 10.05.2023 r.).

Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VII kadencji, druk nr 256, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/46CE3E47BD5B4A7CC12579C80040FC5F/%24File/256.pdf> (dostęp: 10.05.2023 r.).

Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VII kadencji, druk nr 1109, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/2F34CA7E66A32A8FC1257B17003C0872/%24File/1109.pdf> (dostęp: 10.05.2023 r.).

Projekt ustawy o zmianie ustawy o przejęciu przez Państwo dóbr martwej ręki, poręczeniu proboszczom gospodarstw rolnych i utworzeniu Funduszu Kościelnego oraz niektórych innych ustaw, Sejm VII kadencji, druk nr 1216, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/096023C3D3606BB8C1257B420042728A/%24File/1216.pdf> (dostęp: 10.05.2023 r.).

Projekt ustawy o zniesieniu Funduszu Kościelnego, Senat Rzeczypospolitej Polskiej V kadencji, druk nr 771, <http://ww2.senat.pl/K5/DOK/dr/750/771.htm> (dostęp: 20.05.2023 r.).

Projekt ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=9&Koil=D&Typ=UST> (dostęp: 12.06.2023 r.).

Orzecznictwo sądów i trybunałów

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 1993 r., sygn. U 12/92, OTK 1993, Nr 1, poz. 9.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 lutego 1999 r., sygn. SK 11/98, OTK 1999, Nr 2, poz. 22.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 217.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., sygn. SK 18/00, OTK 2001, Nr 8, poz. 256.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU 2002, Nr 6/A, poz. 83.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 kwietnia 2003 r., sygn. K 13/02, OTK ZU 2003, Nr 4A, poz. 28.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 stycznia 2004 r., sygn. SK 26/03, OTK ZU 2004, Nr 1A, poz. 3.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 grudnia 2009 r., sygn. U 10/07, OTK ZU 2009, Nr 11A, poz. 163.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 grudnia 2009 r., sygn. K 55/07, OTK ZU 2009, Nr 11/A, poz. 167.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 2011 r., sygn. K 3/09, OTK ZU 2011, Nr 5A, poz. 39.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. K 23/11, OTK ZU 2014, Nr 7/A, poz. 80.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2014 r., sygn. K 52/13, OTK ZU 2014, Nr 11/A, poz. 118.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 października 2015 r., sygn. K 12/14, OTK ZU 2015, Nr 9/A, poz. 143.

Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 10 grudnia 1937 r., sygn. C.III. 1603/36, LEX nr 362611.

Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 7 maja 1948 r., sygn. C III 2432/47, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego” 1948, nr 2, poz. 56.

Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 11 września 1958 r., sygn. II CR 576/58, niepublikowane.

Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 3 grudnia 1958 r., sygn. IV CR 95/59, niepublikowane.

Orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 17 czerwca 1959 r., sygn. II CR 162/59, LEX nr 1672190.

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 grudnia 1959 r., sygn. I CO 42/59, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego” 1960, nr 2, poz. 33.

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 kwietnia 1963 r., sygn. I CR 223/63, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna” 1964, nr 10, poz. 198.

Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 7 sierpnia 1970 r., sygn. III CZP 35/70, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego” 1971, nr 10, poz. 169.

Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 20 września 2013 r., sygn. II CSK 1/13, OSNC-ZD 2014, Nr 4, poz. 69.

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 marca 2015 r., sygn. III KK 274/14, OSNKW 2015, Nr 9, poz. 72.

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 12 maja 2016 r., sygn. IV CSK 529/15, OSNC 2017, Nr 3, poz. 35.

Uchwała Sądu Najwyższego 7 sędziów z dnia 12 września 2018 r., sygn. III CZP 14/18, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna” 2019, nr 3, poz. 24.

Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 2012 r., II OSK 2665/12, LEX nr 1240719.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 grudnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 1126/13, LEX nr 1496582.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. I Aca 363/10, „Przeгляд Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 4, s. 200.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 13 lutego 2017 r., sygn. II Aka 207/16, Legalis nr 1611579.

Orzecznictwo zagraniczne i międzynarodowe

Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 24 lutego 1998 r. w sprawie *Larissis, Mandalaridis i Sarandis przeciwko Grecji*, „Registry of Judgements and Decisions” 1998-I.

Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 29 marca 2007 r., w sprawie *Spampinato przeciwko Włochom*, nr skargi 23123/04, LEX nr 591094.

Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 1 października 2009 r. w sprawie *Kimlya i inni przeciwko Rosji*, nr skargi 76836/01 i 32782/03.

Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 26 kwietnia 2016 r. w sprawie *İzzettin Doğan i inni przeciwko Turcji*, nr skargi 62649/10.

Kennedy v. Bremerton School District, 597 U.S. (2022).

16/1991. (IV. 20.) AB határozat.

4/1993. (II. 12.) AB határozat.

10/1998. (IV. 8.) AB határozat.

17/2017. (VII. 18.) AB határozat.

Pisma i inne dokumenty urzędowe

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, II Kadencja, Biuletyn Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektu ustawy o ratyfikacji Konkordatu między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, nr 1121/II, <http://orka.sejm.gov.pl/biuletyn.nsf/b2?Open> (dostęp: 25.05.2023 r.).

List Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka do Ministra Spraw Zagranicznych Dariusza Rosatiego, Warszawa, 28 marca 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

Komunikat Nuncjatury Apostolskiej w Polsce, Warszawa, 15 kwietnia 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

List Ministra Spraw Zagranicznych Dariusza Rosatiego do abpa Jean-Louis Taurana, Sekretarza ds. Relacji z Państwami, Warszawa, 16 kwietnia 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

List Sekretarza Stanu w Ministerstwie Spraw Zagranicznych Eugeniusza Wyznera do Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka, Warszawa, 16 kwietnia 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

List Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka do Sekretarza Stanu w Ministerstwie Spraw Zagranicznych Eugeniusza Wyznera, Warszawa, 28 kwietnia 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

List Sekretarza Stanu Sekcji ds. Relacji z Państwami Jean Louis Taurana do Ministra Spraw Zagranicznych Dariusza Rosatiego, stanowiący załącznik listu Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka do Sekretarza Stanu w Ministerstwie Spraw Zagranicznych Eugeniusza Wyznera, Watykan, 28 kwietnia 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

Notatka z rozmowy Ministra Spraw Zagranicznych B. Geremka z Nuncjuszem Apostolskim abp. J. Kowalczykiem, sporządzona przez Stefana Frankiewicza, Warszawa, 4 listopada 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

List Ministra Spraw Zagranicznych Bronisława Geremka do Nuncjusza Apostolskiego w Polsce abpa Józefa Kowalczyka, Warszawa 5 listopada 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

List Nuncjusza Apostolskiego w Polsce Józefa Kowalczyka do Ministra Spraw Zagranicznych Bronisława Geremka, Warszawa, 5 listopada 1997 r., za: *Dziesięć lat polskiego konkordatu*, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

Pismo z dnia 6 października 2006 r., Opolski Urząd Skarbowy w Opolu, PD/423-30/GC/2006 – Kwalifikacja wydatków na cele kultu religijnego, opublikowane w: „Serwis Podatkowy” 2007, nr 2.

Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 23 września 2019 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2018 r., M. P. poz. 870.

Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 23 września 2020 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2019 r., M. P. poz. 852.

Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 22 września 2021 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2020 r., M. P. poz. 877.

Obwieszczenie Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 22 września 2022 r. w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 ha przeliczeniowego w 2021 r., M. P. poz. 913.

Odpowiedź Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 6 grudnia 2017 r. na wniosek o udzielenie informacji publicznej, dokument w zbiorach własnych autora.

Odpowiedź Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 8 marca 2019 r. na wniosek o udzielenie informacji publicznej, dokument w zbiorach własnych autora.

Odpowiedź Departamentu Bezpieczeństwa MSWiA z dnia 17 marca 2021 r. na wniosek o informację publiczną, znak DBI-WODO-0667-2-80/2021, dokument w prywatnych zbiorach autora.

Odpowiedź Departamentu Bezpieczeństwa MSWiA z dnia 4 lipca 2023 r. na wniosek o informację publiczną, znak DBI-WODO.06770.3.109.2023, dokument w prywatnych zbiorach autora.

Pismo Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych do Ministra Administracji i Cyfryzacji Michała Boniego z dnia 6 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.).

Pismo Ministra Pracy i Polityki Społecznej do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 sierpnia 2013 r., znak DP-I-022-1042/13/KP, <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Pismo Kościoła Nowoapostolskiego w Polsce do Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji z dnia 7 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.).

Pismo Ministra Sprawiedliwości do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 sierpnia 2013 r., znak DPK-III-454-190/13, <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Pismo Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 sierpnia 2013 r., znak 991100/0220-146/2013/EŁ, <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Uwagi Sekretariatu Konferencji Episkopatu Polski uzgodnione z Nuncjaturą Apostolską do projektu ustawy z dnia... o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw z dnia 12 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html>

ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html (dostęp: 10.07.2023 r.).

Pismo Ministra Finansów do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 16 sierpnia 2013 r., znak FS5-0310-15/367/IAN/2013, <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Pismo Kościoła Zjednoczeniowego czyli Ruchu pod wezwaniem Ducha Świętego dla Zjednoczenia Chrześcijaństwa Światowego do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 19 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.).

Pismo Niezależnej Gminy Wyznania Mojżeszowego w RP z siedzibą w Gdańsku do Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji z dnia 19 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.07.2023 r.).

Pismo Wspólnoty Unitarian Uniwersalistów w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 19 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Pismo Rządowego Centrum Legislacji do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 20 sierpnia 2013 r., znak DPA 50-75/13, <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Pismo Kościoła Chrześcijańskiego Nowe Życie z dnia 21 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.).

Pismo Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej do Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 22 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.).

Pismo Prezydenta Miasta Poznania do Współprzewodniczących Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego z dnia 27 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.).

Pismo Prowincji Warszawskiej Zgromadzenia Najświętszego Odkupiciela do Ministra Michała Boniego z dnia 27 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 10.07.2023 r.).

Pismo Zachodniego Zakonu Sufi w Polsce do Ministra Administracji i Cyfryzacji [bez daty], <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 12.07.2023 r.).

Syntetyczne zestawienie uwag i opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw, zwanego dalej „projektem”, zgłoszonych w trakcie uzgodnień międzyresortowych, <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Syntetyczne zestawienie uwag i opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania oraz niektórych innych ustaw, zwanego dalej „projektem”, zgłoszonych w trakcie konsultacji społecznych (dalej: Zestawienie uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji publicznych), <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Wiadomość e-mail ekonoma prowincji św. Franciszka z Asyżu Zakonu Braci Mniejszych Franciszkanów w Poznaniu do Sekretariatu Departamentu Prawnego Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 sierpnia 2013 r., <https://mc.bip.gov.pl/archiwum-bip-mac/prawo-i-prace-legislacyjne-archiwum/projekty-aktow-prawnych-archiwum/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy-o-gwarancjach-wolnosci-sumienia-i-wyznania.html> (dostęp: 08.07.2023 r.).

Interpelacja nr 2760 w sprawie zwolnień z opłaty notarialnej dla wybranych kościołów i związków wyznaniowych, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=DC41329C3152357CC1257FA1004933D4> (dostęp: 31.05.2023 r.).

Załącznik nr 1 Budżet na rok 1939/40, cz. 13 ustawy skarbowej z dnia 29 marca 1939 r. na okres od 1 kwietnia 1939 r. do 31 marca 1940 r., Dz. U. Nr 27, poz. 177 z późn. zm.

European Commission for Democracy through Law, Opinion on act CCVI of 2011 on the right to freedom of conscience and religion and the legal status of churches, denominations and religious communities of Hungary, [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2012\)004-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2012)004-e) (dostęp: 22.05.2023 r.).

Deliberazione n. 16/2014/G, „Destinazione e gestione dell’8 per mille dell’Irpef”, s. 73–74, <https://www.corteconti.it/Download?id=a4b22b74-6053-4435-9ae2-50a2062c7447#page=1> (dostęp: 17.05.2023 r.).

Instrucción pastoral de la Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal Española. La ayuda económica a la Iglesia, 22.04.1988 r. (BOCEE 19/1988, s. 96–99).

Źródła internetowe

Bankier.pl, *Stenogram z exposé premiera Donalda Tuska*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Stenogram-z-expose-premiera-Donalda-Tuska-2440893.html> (dostęp: 27.05.2023 r.).

Calderero de Aldecoa J., «*La casilla de la Iglesia en el IRPF no es dinero decidido por el Gobierno, sino por los contribuyentes*», <https://alfayomega.es/la-casilla-de-la-iglesia-en-el-irpf-no-es-dinero-decidido-por-el-gobierno-sino-por-los-contribuyentes-fernando-gimenez-barriocanal-cee-cadena-ser/> (dostęp: 30.06.2021 r.).

Daniele L., Sanchez A.I., *Fiscalizar a la Conferencia Episcopal «podría vulnerar la libertad religiosa»*, https://www.abc.es/sociedad/abci-fiscalizar-conferencia-episcopal-podria-vulnerar-libertad-religiosa-201701122035_noticia.html (dostęp: 30.06.2021 r.).

Dipartimento delle Finanze, *Analisi statistiche. Otto per mille – Serie storiche*, http://www1.finanze.gov.it/finanze3/stat_8xMilleSerie/index.php?&req_classe=01 (dostęp: 17.05.2023 r.).

Dipartimento delle Finanze, *Analisi statistiche. Otto per mille – Anno di erogazione 2021 (redditi 2017)*, https://www1.finanze.gov.it/finanze3/stat_8xMille/index.php?req_anno=2017&req_classe=01&req_pag=1&req_screen=1001&fbclid=IwAR2bZck4JGZ63170n0acvFFBejN3FVQOrz5RjuMgm3ITrUO6o1jKzOEn_QY (dostęp: 17.05.2023 r.).

Długosz D., *Świeckiego Państwa nie będzie. Odrzucono je w kilka minut*, <https://www.newsweek.pl/polska/polityka/swieckiego-panstwa-nie-bedzie-odrzuciono-je-w-kilka-minut/nr38xrn> (dostęp: 12.06.2023 r.).

Gazeta.pl, *Raport ws. dóbr zabranych Kościołowi. „Tylko 1 proc. odpisu od podatku zagwarantuje to, co mu się należy”*, http://wiadomosci.gazeta.pl/wiadomosci/1,114871,14001599,Raport_ws__dobr_zabranych_Kosciolowi___Tylko_1_proc_.html (dostęp: 20.05.2023 r.).

Gramwzielone.pl, *Instalacja PV na kościele w Jaworznie produkuje więcej energii niż zakładano*, <https://www.gramwzielone.pl/energia-sloneczna/8833/instalacja-pv-na-kosciele-w-jaworznie-produkuje-wiecej-energii-niz-zakladano> (dostęp: 06.05.2021 r.).

Książeczka (nie) do nabożeństwa, tekst dostępny pod adresem internetowym: https://lewica.org.pl/images/SwieckiePanstwo/LEWICA_SWIECKIE_PANSTWO.pdf (dostęp: 08.09.2023 r.).

L’Agenzia delle Entrate, *Scelte dell’8, 5 e 2 per mille dell’Irpef 2021 – Che cos’è*, <https://agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/scelte-8-5-e-2-per-mille-irpef-2021/infogen-scelte-8-5-e-2-per-mille-irpef-2021> (dostęp: 17.05.2023).

Meseguer Velasco S., *Las cuentas de la Iglesia católica ya son transparentes*, <https://alfayomega.es/las-cuentas-de-la-iglesia-catolica-ya-son-transparentes/> (dostęp: 30.06.2021 r.).

Money.pl, *Bp Samiec: propozycja odpisu podatkowego na Kościoły – niebezpieczna*, https://www.money.pl/archiwum/wiadomosci_agencyjne/pap/artikul/bp;samiec;propozycja;odpisu;podatkowego;na;koscioly;-niebezpieczna,110,0,1047918.html (dostęp: 28.02.2023 r.).

PAP, *Wiceminister: Wstrzymuję dotację dla „Kłatwy”*, <https://www.gosc.pl/doc/4258118.Wiceminister-Wstrzymuje-dotacje-dla-Klatwy> (dostęp: 28.02.2023 r.).

Pedrazzi N., *L’Italia e le religioni nel 2016*, <https://riforma.it/it/articolo/2016/02/01/litalia-e-le-religion-nel-2016> (dostęp: 10.07.2021 r.).

Przychody i wydatki Funduszu Kościelnego (1990–2004) – plik dostępny pod adresem: <http://www.racjonalista.pl/xpliki/fundusz.pdf> (dostęp: 25.05.2023 r.).

Rendiconto gestionale dei fondi dell’8xmille, <https://rendiconto8xmille.chiesacattolica.it/rendiconto-di-esercizio/un-processo-in-divenire.html#rendiconto-gestionale-dei-fondi> (dostęp: 17.05.2023 r.).

Starr K.J., *5 facts about Catholics in Europe*, <https://www.pewresearch.org/fact-tank/2018/12/19/5-facts-about-catholics-in-europe/> (dostęp: 10.07.2021 r.).

Zagłoba M., Zakroczymski S., *Państwo i Kościół na swoje miejsca*, <https://strategie2050.pl/wp-content/uploads/2021/01/Panstwo-i-Kosciol-na-swoje-miejsca.pdf> (dostęp: 08.09.2023 r.)

Literatura

„Akta Konferencji Episkopatu Polski” 2003, nr 8.

Abramowicz A.M., *Przedmiotowy zakres wolności religijnej*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2007, t. 10.

Abramowicz A.M., *Ulgi podatkowe z tytułu darowizn na kościelną działalność charytatywno-opiekuńczą*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2019, t. 22.

Baer H.D., *Hungary's New Church Law is Worse than the First*, „Occasional Papers on Religion in Eastern Europe” 2019, t. 39, nr 3, <https://digitalcommons.georgefox.edu/ree/vol39/iss3/2/> (dostęp: 15.05.2023 r.).

Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012.

Basdevant-Gaudemet B., *Państwo i kościół we Francji* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej*, red. G. Robbers, Kolonia 2007.

Bączkiewicz F., *Prawo Kanoniczne. Podręcznik dla duchowieństwa*, t. II, Opole 1958.

Belgiorno de Stefano M.G., *La Corte di Strasburgo legittima l'otto per mille alle Chiese italiane*, „Il Fisco” 2007, nr 23/1.

Bernaciński Ł., *Assessment of the transparency of the functioning of the Church Fund in Poland in terms of granting it*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 2, t. 34.

Bernaciński Ł., *Odliczenia darowizn na cele kultu religijnego dokonywane przez uprawnione osoby prawne w latach 2004–2016*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2019, t. CX.

Bernaciński Ł., *Osobowość prawna kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich jednostek organizacyjnych w prawie polskim – przyczynek do rozważań*, „Kultura Prawna” 2022, t. 5.

Bernaciński Ł., *Perspektywy wprowadzenia modelu asygnaty podatkowej do polskiego systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych*, Warszawa 2021.

Bernaciński Ł., *Rozważania nad zrównaniem pozycji prawnej kościołów i innych związków wyznaniowych oraz niereligijnych organizacji światopoglądowych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Iuridica” 2020, nr 92.

Bernaciński Ł., *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w XXI w.*, „Łódzkie Studia Teologiczne” 2019, t. 28, nr 3.

Bernaciński Ł., *Wykorzystywanie przez osoby fizyczne uprawnienia do odliczenia darowizn na cele kultu religijnego w latach 2009–2016* [w:] *Problemy nauk prawnych. Tom 4*, red. K. Pujer, Wrocław 2017.

Bernaciński Ł., Wojtasik J., *Beneficjenci dotacji udzielanych z Funduszu Kościelnego w latach 2016–2018*, „Gubernaculum et administratio”, 2019, t. 19, nr 1.

Blanco M., *Ustawa organiczna o wolności religijnej* [w:] *Relacje państwo-Kościół w Europie. Studium prawa obowiązującego w Polsce i Hiszpanii*, red. P. Ryguła, Warszawa 2020.

Bolgiani I., *Chiesa Cattolica e diffusione della “prassi pattizia” a livello locale in Italia*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2017, t. 20.

Bonnici U.M., *Państwo i kościół na Malcie* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej*, red. G. Robbers, Kolonia 2007.

Borecki P., *Artykuł 25 ust. 5 a ustawa o gwarancjach wolności sumienia i wyznania* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013.

Borecki P., *Autonomia kościołów i innych związków wyznaniowych we współczesnym prawie polskim*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15.

Borecki P., *Dylematy likwidacji Funduszu Kościelnego i komisji regulacyjnych*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 4.

Borecki P., *Funkcja stabilizacyjna konkordatu między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską z 1993 r.*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2019, nr 5.

Borecki P., *Glosa do uchwały całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2005 r., FPS 5/04*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2005, nr 2–3.

Borecki P., *Likwidacja Funduszu Kościelnego i komisji regulacyjnych – analiza krytyczna*, „Przegląd Religioznawczy” 2012, nr 1 (243).

Borecki P., *Opinia prawna w sprawie wykładni art. 25 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2014, t. 6.

Borecki P., *Państwo laickie w świetle dorobku współczesnego konstytucjonalizmu europejskiego*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2016, t. 8.

Borecki P., *Prawotwórcza i porządkująca rola Sądu Najwyższego w sprawach wyznaniowych – uwagi w sprawie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z 12.09.2018 r., III CZP 14/18*, „Przegląd Sądowy” 2020, nr 1.

Borecki P., *Problem prawa własności a funkcjonowanie kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce* [w:] *Prawne granice wolności sumienia i wyznania*, red. R. Wieruszewski, M. Wyrzykowski, L. Kondratiewa-Bryzik, Warszawa 2012.

Borecki P., *Respektowanie Polskiego Konkordatu z 1993 r.*, Warszawa 2012.

Borecki P., *W sprawie autonomii i niezależności związku wyznaniowego – uwagi na tle postanowienia Sądu Najwyższego – Izba Cywilna z 12.05.2016 r., IV CSK 529/15*, „Polski Proces Cywilny” 2018, nr 1.

Borecki P., *Zasada równouprawnienia wyznań w prawie polskim*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2007, t. 10.

Borecki P., Pietrzak M., *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych a Trybunał Konstytucyjny*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 5.

Borecki P., Pietrzak M., *Glosa do wyroku TK z dnia 2 kwietnia 2003 r., K 13/02*, „Przegląd Sejmowy” 2003, nr 5.

Brzozowski W., *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych w Konstytucji RP*, Warszawa 2011.

Brzozowski W., *Glosa do wyroku TK z dnia 2 grudnia 2009 r., U 10/07*, „Przegląd Sejmowy” 2010, nr 4, s. 201–202.

Brzozowski W., *O pojęciu granic wolności sumienia i wyznania*, „Studia Prawnicze” 2007, z. 1.

Brzozowski W., *Państwo wyznaniowe a państwo ideologiczne* [w:] *Państwo wyznaniowe. Doktryna, prawo i praktyka*, red. J. Szymanek, Warszawa 2011.

Brzozowski W., *Polski wariant świeckości państwa* [w:] *Konstytucjonalizm polski. Refleksje z okazji jubileuszu 70-lecia urodzin i 45-lecia pracy naukowej Profesora Andrzeja Szmyta*, red. A. Gajda, K. Grajewski, A. Rytel-Warzocha, P. Uziębło, M.M. Wiszowaty, Gdańsk 2020.

Brzozowski W., *Religious Neutrality and its Enemies: The Polish Experience* [w:] *State and Religion. Between Conflict and Cooperation*, red. D. Ehlers, H. Glaser, Baden-Baden 2020.

Brzozowski W., *Stosunki państwo – kościół w Konstytucji Hiszpanii z 1978 roku*, „*Studia Iuridica*” 2013, t. 56.

Brzozowski W., *Zmiana i uchylenie ustawy z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013.

Calvarro J.M.D., *Transparencia en la financiación y en el acceso a la información fiscal de las confesiones religiosas*, „*Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*” 2020, t. 36.

Camera dei deputati, *Ripartizione della quota dell'otto per mille dell'IRPEF devoluta alla diretta gestione statale per il 2013*, <http://documenti.camera.it/Leg17/Dossier/pdf/BI0130.pdf> (dostęp: 17.05.2023 r.).

Canas V., *State and Church in Portugal* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.

Carmignani Caridi S., *L'otto per mille dell'Irpef e la XIV legislatura: prospettive «de jure condendo»*, „*Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*” 2006, nr 1.

Cisowska-Mleczek K., *Fundusz kościelny na tle innych funduszy sektora finansów publicznych* [w:] *Studia prawnicze. Rozprawy i materiały*, red. M. Nowak, Kraków 2005.

Corral C., *El intercambio de Notas entre la Nunciatura en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación (MAEC), de 22/12/2006, para fijar la asignación tributaria a la iglesia*, „*Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*” 2007, t. 23.

Coughlin J.J., *Theoretical Foundations of Property in Canon Law* [w:] *The temporal goods of the Church. Selected issues*, red. S. Dubiel, London 2016.

Croce M., *L'otto per mille trent'anni dopo: le molte ombre di un istituto da riformare (o da abolire?)* [w:] *Profili attuali di diritto costituzionale*, red. E. Catelani, S. Panizza, R. Romboli, Pisa 2015.

Cupriak J., *Finansowanie związków wyznaniowych w Niemczech – podatek kościelny* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Cupriak J., *Prawo do milczenia w sprawie światopoglądu, przekonań religijnych i wyznania w Polsce i Niemczech* [w:] *Standardy bezstronności światopoglądowej władz publicznych*, red. A. Mezgelewski, A. Tunia, Lublin 2013.

Cupriak J., *Wybrane zagadnienia reformy systemu finansowania związków wyznaniowych w Polsce w świetle rozwiązań niemieckich* [w:] *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce*, red. D. Walencik, M. Worbs, Opole 2012.

Czerwiński L., *Finansowanie instytucji kościelnych w Hiszpanii* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000.

Czochara A., Zieliński T.J., *Ustawa o stosunku państwa do Gmin Wyznaniowych Żydowskich w Polsce. Komentarz*, Warszawa 2012.

Czohara A., *Podstawy prawne zadań Funduszu Kościelnego w III RP* [w:] *Pro bono Reipublicae. Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, red. P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński, Warszawa 2009.

Czohara A., *Zakres podmiotowy art. 25 ust. 5 Konstytucji RP* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013.

Czuryk M., *Religia jako przedmiot szkolny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego* [w:] *Reddite ergo quae sunt Caesaris Caesari et quae sunt Dei Deo: Księga Jubileuszowa dedykowana księdzu profesorowi Józefowi Krukowskiemu z okazji 50-lecia pracy naukowej*, red. M. Sitarz, P. Stanisławski, H. Stawniak, Lublin 2014.

Delgado García C.F., *Exigencias de transparencia derivadas del sistema de asignación tributaria*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2019, t. 35.

Dembski Ł., Szabelski A., *Korona św. Stefana jako źródło suwerenności Węgier i fundament konstytucjonalizmu węgierskiego*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych Wydziału Prawa i Administracji UAM” 2014, nr 4.

Dmowski S., *Komentarz do art. 33* [w:] S. Rudnicki, S. Dmowski, *Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, wyd. X, Warszawa 2011.

Dobrowolność – hasło [w:] *Słownik Języka Polskiego*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/dobrowolno%C5%9B%C4%87.html> (dostęp: 11.05.2021 r.).

Dobrowolski M., *Bezstronność (neutralność) państwa w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych – rzeczywistość czy utopia?* [w:] *Podstawy regulacji stosunków państwo-Kościół w Rzeczypospolitej Polskiej i Republice Włoskiej*, red. P. Czarnek, D. Dudek, P. Stanisław, Lublin 2010.

Doktor-Bindas K., *Zasada równouprawnienia kościołów i związków wyznaniowych* [w:] *Podstawy regulacji stosunków państwo-Kościół w Rzeczypospolitej Polskiej i Republice Włoskiej*, red. P. Czarnek, D. Dudek, P. Stanisław, Lublin 2010.

Domínguez Rojas J., *La realidad de la relaciones económicas entre la Iglesia católica y el Estado español*, „Cuadernos de realidades sociales” 2005, nr 65–66.

Drob J., *Specyfika finansowania instytucji kościelnych w Polsce* [w:] *Zagadnienia kościelnego prawa majątkowego i procesowego*, red. E. Szczot, E. Białek, Lublin 2008.

Dubiel S., *Uprawnienia majątkowe Kościoła katolickiego w Polsce w świetle Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 roku, Konkordatu z 1993 roku i ustaw synodalnych*, Lublin 2007.

Dubiel S., Kaleta P., *Alienacja* [w:] *Leksykon prawa kanonicznego*, red. M. Sitarz, Lublin 2019.

Dubiel S., Kaleta P., *Dobra kościelne* [w:] *Leksykon prawa kanonicznego*, red. M. Sitarz, Lublin 2019.

Duda M., *Zasady finansowania uczelni kościelnych z budżetu państwa*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15.

Dudek D., *Równouprawnienie kościołów i związków wyznaniowych na tle konstytucyjnych zasad prawa wyznaniowego* [w:] *Prawo wyznaniowe w systemie prawa polskiego. Materiały I Ogólnopolskiego Sympozjum Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 14–16 stycznia 2003)*, red. A. Mezglewski, Lublin 2004.

Dudra S., *Polski Autokefaliczny Kościół Prawosławny w obszarze polityki wyznaniowej oraz polityki narodowościowej Polski Ludowej i III Rzeczypospolitej*, Warszawa 2019.

Dudziak J., Rozkrut T., *Amortyzacyjne ustawy* [w:] *Leksykon prawa kanonicznego*, red. M. Sitarz, Lublin 2019.

Dudziak J., Rozkrut T., *Dobra martwej ręki* [w:] *Leksykon prawa kanonicznego*, red. M. Sitarz, Lublin 2019.

Dyda K., *Analiza zgodności z Konstytucją RP projektu ustawy o świeckim państwie przygotowanego przez Stowarzyszenie Inicjatywa Polska*, https://ordoiuris.pl/wolnosc-sumienia/analiza-zgodnosci-z-konstytucja-rp-projektu-ustawy-o-swieckim-panstwie#_ftn1 (dostęp: 12.06.2023 r.).

Dyda K., *Konstytucyjna zasada oddzielenia państwa od kościoła w działalności Wydziału do spraw Wyznań Urzędu Wojewódzkiego w Krośnie wobec Kościoła katolickiego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2017, t. XX.

Dziesięć lat polskiego konkordatu, red. C. Janik, P. Borecki, Warszawa 2009.

Dziurda M., *Art. 33. Osoby prawne* [w:] *Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz do wybranych przepisów*, red. J. Gudowski, Warszawa 2021.

Erdő P., *Accordo tra Santa Sede e Repubblica d’Ungheria*, „Ius Ecclesiae” 1998, nr 10.

Feliciani G., *30 lat dobra wspólnego. Referat wygłoszony na Krajowym Sympozjum Delegatów Diecezjalnych „Sovvenire” pt. Partecipazione e corresponsabilità dei fedeli a sostegno di una Chiesa in uscita, Venezia Mestre, 7–9 maja 2018 r.*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2018, t. 21.

Feliciani G., *Finansowanie instytucji kościelnych i utrzymanie duchowieństwa. Doświadczenia włoskie* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały*

międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r., red. J. Krukowski, Lublin 2000.

Fernández García A., *La Fundación Pluralismo y Convivencia. Ayudas públicas y transparencia*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2019, t. 35.

Ferrari A., *Islam in Italy: A Religion Under Construction* [w:] *State and Religion. Between Conflict and Cooperation*, red. D. Ehlers, H. Glaser, Baden-Baden 2020.

Ferrari A., *La proposta di legge in materia di libertà religiosa nei lavori del gruppo di studio Astrid. Le scelte di fondo*, „Rivista telematica” 2017, nr 20.

Ferrari S., *Law and Religion in Italy: A new Model of Civil Religion?* [w:] *State and Religion. Between Conflict and Cooperation*, red. D. Ehlers, H. Glaser, Baden-Baden 2020.

Ferrari S., *Państwo i kościół we Włoszech* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej*, red. G. Robbers, Kolonia 2007.

Ferrari S., Ibán I.C., *Diritto e religione in Europa occidentale*, Bologna 1997.

Florczak-Wątor M., *Art. 51. Prawo ochrony danych osobowych* [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziewicz, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.

Florczak-Wątor M., *Art. 53. Wolność sumienia i wyznania* [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziewicz, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.

Florczak-Wątor M., *Art. 64. Prawo do własności, innych praw majątkowych, prawo dziedziczenia* [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziewicz, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.

Fornés J., *Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa*, „Ius Canonicum” 1996, t. 36, nr 71.

Fuenmayor y Champín A. de, *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Granada 2007.

Gałkowski T., *Stipendium mszalne* [w:] *Leksykon prawa kanonicznego*, red. M. Sitarz, Lublin 2019.

Garlicki L., *Artykuł 25 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I*, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. II, Warszawa 2016.

Garlicki L., Jarosz-Żukowska S., *Komentarz do art. 64 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. II, Warszawa 2016.

Giménez Barriocanal F., *Financiación eclesial: situación actual y perspectivas de future*, „Ius Canonicum” 2008, nr 95.

Giménez Barriocanal F., *La financiación de la Iglesia Católica en España*, Madrid 2007.

Gliszczyńska-Gniewek J., M. Śliwińska, *Zawieranie umów w praktyce bankowej. Parafia kościoła katolickiego*, Poznań 2012.

Godlewski J., Jabłoński K., *Prawo a religia*, Warszawa 1988.

Gołębiowski S., *Problem reformy rolnej dóbr kościelnych w Polsce (1918–1939)* – rozprawa doktorska.

Gorczyński G., *Komentarz do art. 33 [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, red. M. Frasz, M. Habdas, Warszawa 2018.

Góralski W., *Finansowanie instytucji kościelnych i duchowieństwa w regulacjach wybranych umów Stolicy Apostolskiej z państwami po Soborze Watykańskim II [w:] Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Góralski W., *Konkordat polski z 1925 r. [w:] Konkordaty Polskie. Historia i teraźniejszość*, red. J. Krukowski, Lublin 2019.

Góralski W., *Lud Boży. Kościelne prawo osobowe*, Częstochowa 2006.

Granat M., *Granice wolności religijnej w społeczeństwie pluralistycznym [w:] Kultura i Prawo. Materiały III Międzynarodowej Konferencji na temat „Religia i wolność religijna w Unii Europejskiej”*, Warszawa, 2–4 września 2002, red. J. Krukowski, O. Theisen, Lublin 2003.

Gutiérrez A.T., *¿Límites? En la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2019, t. 35.

Gutiérrez A.T., *Las exenciones fiscales de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en España y su incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2017, nr 3.

Hucał M., *Służba dobru wspólnemu związków wyznaniowych w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka* [w:] *Kościół i inne związki wyznaniowe w służbie dobru wspólnemu*, red. W. Uruszczak, K. Krzysztofek, M. Mikula, Kraków 2014.

Ibán I.C., *Państwo i kościół w Hiszpanii* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej*, red. G. Robbers, Kolonia 2007.

Ibán I.C., *State and Church in Spain* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.

Jandy-Jendrośka K., *Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce*, Wrocław 1973.

Januchowski A., *Forma regulacji stosunków prawnych między państwem a związkami wyznaniowymi w Konstytucji RP*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 3.

Januchowski A., *Uprawnienia majątkowe związków wyznaniowych*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2006, t. 9.

Januchowski A., *Zagadnienia związane z interpretacją art. 25 ust. 4 i 5 Konstytucji RP*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2007, nr 10.

Jaraczewski J., *Nawiązywanie stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi – głos w dyskusji nad interpretacją art. 25 ust. 5 Konstytucji* [w:] *Prawne granice wolności sumienia i wyznania*, red. R. Wieruszewski M. Wyrzykowski, L. Kondratiewa-Bryzik, Warszawa 2012.

Kaleta P., *Kościelne prawo majątkowe*, Lublin 2014.

Kaleta P., *Prawne aspekty zarządzania dobrami kościelnymi*, Lublin 2017.

Kaleta P., *Problemy prawne likwidacji Funduszu Kościelnego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15.

Karwat P., *Art. 18. Podstawa opodatkowania. Odliczenia* [w:] G. Dźwigała, Z. Huszcz, R. Krasnodębski, M.K. Ślifirczyk, F. Światała, P. Karwat, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2009.

Kidyba A., *Komentarz do art. 33* [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna*, wyd. II, red. A. Kidyba, Warszawa 2012.

Kleszczewski K. [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz prawno-finansowy*, red. H. Dzwonkowski, G. Gołębiowski, Warszawa 2014.

Komisja Wspólna Przedstawicieli Rządu i Konferencji Episkopatu Polski w archiwaliach z lat 1989–2010, wybór i oprac. naukowe P. Borecki, C. Janik, Warszawa 2011.

Koredczuk J., *Ulgi podatkowe z tytułu darowizn jako źródło finansowania Kościołów i innych związków wyznaniowych oraz ich działalności* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Kornai J., *Hungary's U-turn*, „Society and Economy” 2015, nr 37.

Kościół wobec życia społeczno-gospodarczego [w:] *II Polski Synod Plenarny (1991–1999)*, Poznań 2001.

Központi Statisztikai Hivatal, 2011. *Évi Népszámlálás 10. Vallás, felekezet*, Budapest 2014, https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/nepsz2011/nepsz_10_2011.pdf (dostęp: 18.05.2023 r.).

Krukowski J., *Komentarz do kan. 222* [w:] *Komentarz do Kodeksu Prawa Kanonicznego*, t. II/1, red. J. Krukowski, Poznań 2005.

Krukowski J., *Konkordat polski z 1993 r. – przedmiot i formy realizacji w krajowym porządku prawnym* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013.

Krukowski J., *Konkordat polski. Znaczenie i realizacja*, Lublin 1999.

Krukowski J., *Konkordaty współczesne: doktryna, teksty (1964–1994)*, Warszawa 1995.

Krukowski J., *Konstytucyjny model stosunków między Państwem a Kościołem w III Rzeczypospolitej* [w:] *Prawo wyznaniowe w systemie prawa polskiego. Materiały I*

Ogólnopolskiego Sympozjum Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 14–16 stycznia 2003), red. A. Mezglewski, Lublin 2004.

Krukowski J., *Kościelne prawo publiczne. Prawo konkordatowe*, Lublin 2013.

Krukowski J., *Osobowość prawna Kościoła katolickiego w relacji do państwa*, „Roczniki Nauk Społecznych” 1980, t. VIII.

Krukowski J., *Państwo i Kościół*, Lublin 2000.

Krukowski J., *Polskie prawo wyznaniowe*, wyd. 4, Warszawa 2007.

Krukowski J., *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie* [w:] *Zagadnienia kościelnego prawa majątkowego i procesowego*, red. E. Szczot, E. Białek, Lublin 2008.

Krukowski J., *Systemy finansowania Kościołów w świecie współczesnym. Zarys problematyki* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Kubacki P., *Modele relacji instytucjonalnych państwo-kościół we współczesnych konstytucjach*, „Kortowski Przegląd Prawniczy” 2016, nr 3.

Kulikowska M., *Otto per mille – włoski system finansowania związków wyznaniowych*, „Toruńskie Studia Polsko-Włoskie” 2012, nr 8.

Kurczewska K., *Ocena zgodności z Konstytucją poselskiego projektu ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych*, „Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych” 2020, nr 4 (68).

Leszczyński P.A., *Finansowanie Kościołów chrześcijańskich na ziemiach czeskich w XX w. wraz z zagadnieniem restytucji majątkowej po 1989 r.* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Leszczyński P.A., *Implementacja art. 25 ust. 5 Konstytucji RP – przegląd wybranych problemów* [w:] *Pro bono Reipublicae. Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, red. P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński, Warszawa 2009.

Leszczyński P.A., *Problematyka interpretacji art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2013, t. 5.

Leszczyński P.A., *Regulacja stosunków między państwem a nierzymskokatolickimi Kościołami i innymi związkami wyznaniowymi określona w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, Gorzów Wielkopolski 2012.

Lillo P., *Rilevanza pubblica delle comunità religiose nella dimensione giuridica europea*, „Rivista telematica” 2018, nr 28.

Lo Giacco M.L., *Una valutazione del Concordato tra Italia e Santa Sede a 25 anni dalla sua modificazione* [w:] *Podstawy regulacji stosunków państwo-Kościół w Rzeczypospolitej Polskiej i Republice Włoskiej*, red. P. Czarnek, D. Dudek, P. Stanisław, Lublin 2010.

Long G., Di Porto V., *Dall'eccezione alla regola: le confessioni non cattoliche e l'otto per mille dell'Irpef*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 1998, nr 1.

López Alarcón M., *Księga V. Dobra doczesne Kościoła* [w:] *Kodeks Prawa Kanonicznego. Komentarz*, red. P. Majer, Kraków 2011.

Łatka R., *Prymas Stefan Wyszyński wobec pozornej normalizacji relacji państwo-Kościół pierwszych lat rządów Edwarda Gierka (1971–1974)*, „Politeja” 2019, nr 16.

Łączkowski W., *Dylematy etyczne i światopoglądowe jako przedmiot kontroli konstytucyjnej* [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.

Małajny R.M., *III Rzeczypospolita państwem quasi-wyznaniowym* [w:] *Dziesięć lat Konstytucji RP*, red. E. Gdulewicz, H. Zięba-Załucka, Rzeszów 2007.

Małajny R.M., *Regulacja kwestii konfesyjnych w Konstytucji III RP (refleksje krytyczne)* [w:] *Ze sztandarem prawa przez świat. Księga dedykowana Profesorowi Wienczysławowi Józefowi Wagnerowi von Igelgrund z okazji 85-lecia urodzin*, red. R. Tokarczyk, K. Motyka, Kraków 2002.

Margiotta Broglio F., *La rilevanza costituzionale dei Patti lateranensi tra ordinamento fascista e carta repubblicana*, „Rivista trimestrale di diritto pubblico” 1983, nr 4.

Mariański A., *Podstawa opodatkowania i wysokość podatku* [w:] A. Krajewska, A. Mariański, A. Nowak-Piechota, M. Wilk, J. Żurawiński, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, wyd. IV, Warszawa 2016.

Marré H., *Niemiecki system finansowania Kościoła* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000.

Martín García M.M., *El modelo español de financiación de la Iglesia católica. Una valoración desde una perspectiva comparada*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2020, t. 36.

Martín Sánchez I., *La financiación de las confesiones religiosas en el derecho Español*, „Anuario de derecho eclesiástico del Estado” 1990, nr 6.

Martinez-Torrón J., *State and Religion in Spain* [w:] *State and Religion. Between Conflict and Cooperation*, red. D. Ehlers, H. Glaser, Baden-Baden 2020.

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

Mateo M.Á.L., *La experiencia europea y la financiación de las confesiones religiosas en España. Aplicación de los incentivos fiscales de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo* [w:] *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, red. I. Merino Jara, Madrid 2017.

Mazur K., *Obowiązek zarządzania potrzebom Kościoła* [w:] *Obowiązki i prawa wiernych w świetle Kodeksu Prawa Kanonicznego*, red. M. Saj, Warszawa 2017.

Mazzola R., *State and Church in Italy* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.

Messner F., *State and Church in France* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.

Mezglewski A., *Systemy relacji państwo-kościół w ujęciu historycznym* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Misztal H., *Historia relacji państwo-Kościół w Polsce* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Misztal H., *Konstytucyjne gwarancje wolności sumienia i religii* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisławski, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Misztal H., Stanisz P., *Włoski model finansowania związków wyznaniowych* [w:] *Pro bono Reipublicae. Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, red. P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński, Warszawa 2009.

Moravčíkova M., *State and Religion in the Slovak Republic* [w:] *State and Religion. Between Conflict and Cooperation*, red. D. Ehlers, H. Glaser, Baden-Baden 2020.

Morawski L., *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2014.

Némec D., Rynkowski M., Schanda B., Távalä E., *La questione dell'espropriazione e della restituzione delle proprietà delle Chiese nell'Europa centroorientale. Interventi*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2010, nr 2.

Németh Á., *Protection of Religious Feelings and the Presence of Religious Symbols in Public Space in Hungary* [w:] *Freedom of Religion. A Comparative Law Perspective*, red. G. Blicharz, Warszawa 2019.

Nowicki M.A., *Europejska Konwencja Praw Człowieka. Wybór orzecznictwa*, Warszawa 1999.

Nowicki M.A., *Wolność myśli sumienia i wyznania (art. 9 Konwencji)* [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VII, Warszawa 2017.

Olszówka M., *Charakter prawny umowy, o której mowa w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisz, M. Ordon, Lublin 2013.

Olszówka M., *Interferencja zasad prawa wyznaniowego instytucjonalnego*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2010, t. 2.

Olszówka M., *Objaśnienia do art. 25* [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

Olszówka M., *Objaśnienia do art. 53* [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

Olszówka M., *Ustawy wyznaniowe. Art. 25 ust. 5 Konstytucji RP – próba interpretacji*, Warszawa 2010.

Olszówka M., *Zawieranie umów i uchwalanie ustaw, o których mowa w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Sejmowy” 2010, nr 6.

Orzeszyna K., *Podstawy relacji między państwem a kościołami w konstytucjach państw członkowskich i traktatach Unii Europejskiej*, Lublin 2007.

Osiatyński W., *Prawa człowieka i ich granice*, Kraków 2011.

Otađuy J., *Rozdział i współpraca między państwem i wyznaniem religijnymi: umowy z Kościołem katolickim i innymi wyznaniem w Hiszpanii* [w:] *Relacje państwo-Kościół w Europie. Studium prawa obowiązującego w Polsce i Hiszpanii*, red. P. Ryguła, Warszawa 2020.

Pacillo V., *Cooperazione dello Stato con le comunità religiose e finanziamenti pubblici*, „Annuario DiReCom” 2008, t. 7.

Pahl B., *Majątek kościołów i innych związków wyznaniowych. Zasady opodatkowania*, Olsztyn 2008.

Paolis V. de, *Offerings for Peter's Pence and can. 1271. A Contribution to the Service of the Apostolic See* [w:] *The temporal goods of the Church. Selected issues*, red. S. Dubiel, London 2016.

Patyk J., *Opodatkowanie Kościoła Katolickiego i osób duchownych*, Toruń 2008.

Piasecki K., *Kodeks cywilny. Księga pierwsza. Część ogólna. Komentarz*, Kraków 2003.

Pieron B., *Finansowanie celów kultu religijnego realizowanego przez kościoły i inne związki wyznaniowe*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2011, t. 14.

Pieronek T., *Świadomość Kościoła w Polsce w sprawie własnych finansów* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000.

Pietrzak M., *Demokratyczne, świeckie państwo prawne*, Warszawa 1999.

Pietrzak M., *Nowy Konkordat Polski*, „Państwo i Prawo” 1994, nr 1.

Pietrzak M., *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2013.

- Pietrzak M., *Stosunki państwo-kościół w nowej konstytucji*, „Państwo i Prawo” 1997, nr 12.
- Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu*, Poznań–Warszawa 1990.
- Pistolesi I., *La quota dell’otto per mille di competenza statale: un’ulteriore forma di finanziamento (diretto) per la Chiesa cattolica?*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2006, nr 1.
- Piszcz-Czapla M., *Kryteria wydatkowania środków Funduszu Kościelnego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2009, t. 12.
- Pogoński M., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Puchades Navarro M., *El Acuerdo sobre Asuntos Económicos: Evolución de un incumplimiento*, „Revista del Instituto Superior de Teología de las Islas Canarias” 2005, nr 36.
- Rakoczy B., *Ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Polsce. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Rivetti G., *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Milano 2008.
- Robbers G., *State and Church in European Union* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.
- Ruczkowski P., *Nowe zasady prowadzenia zbiorów publicznych*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2014, nr 12.
- Ryguła P., *Finansowanie Kościoła katolickiego w Hiszpanii: obowiązujący stan prawny* [w:] *Kwestie majątkowe w prawie wyznaniowym*, red. M. Bielecki, Lublin 2018.
- Ryguła P., *Finansowanie Kościoła katolickiego w monarchii hiszpańskiej (hiszpańska droga do samofinansowania się Kościoła katolickiego)* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.
- Ryguła P., *Hiszpańska ustawa organiczna o wolności religijnej z 5 lipca 1980 roku*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia iuridica” 2017, nr 80.

Ryguła P., *Przeobrażenia społeczno-polityczne w Hiszpańskiej monarchii konstytucyjnej oraz w Kościele katolickim na przełomie XIX i XX wieku*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2004, t. 7.

Ryguła P., *Rozdział i współdziałanie między państwem a Kościołem katolickim i innymi wyznaniem w konstytucji hiszpańskiej* [w:] *Relacje państwo-Kościół w Europie. Studium prawa obowiązującego w Polsce i Hiszpanii*, red. P. Ryguła, Warszawa 2020.

Ryguła P., *Wolność religijna w Hiszpanii na tle przemian społeczno-politycznych w latach 1931–1992*, Katowice 2009.

Rynkowski M., *Sądy wyznaniowe we współczesnym europejskim porządku prawnym*, Wrocław 2013.

Rynkowski M., *State and Church in Poland* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.

Sancho J.M., *La actividad de la Conferencia Episcopal ante los órganos del Estado* [w:] *Problemáticas y respuestas. Realidad actual y derecho canónico. Actas de las XXXIV Jornades de Actualidad Canónica*, red. M. Campo Ibáñez, Madrid 2004.

Santos J.L., *Título III De las exequias eclesiásticas* [w:] *Comentario exegético al código de derecho canónico*, t. 3/2, red. A. Marzoa, J. Miras, R. Rodríguez-Ocaña, Pamplona 2002.

Sanz Gómez R., *El acuerdo Estado-confesión como eje del modelo de financiación de los cultos religiosos en España. Análisis a la luz del principio de libertad religiosa*, „Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado” 2015, t. 31.

Sarnecki P., *Artykuł 51* [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. II, Warszawa 2016.

Sarnecki P., *Artykuł 53* [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, wyd. II, Warszawa 2016.

Satorras Fioretti R.M., *Lecciones de Derecho eclesiástico del Estado*, Barcelona 2002.

Schanda B., *Expropriation – Restitution – Compensations. The fate of Church Property in Hungary* [w:] D. Némec, M. Rynkowski, B. Schanda, E. Tăvală, *La questione*

dell'espropriazione e della restituzione delle proprietà delle Chiese nell'Europa centroorientale. Interventi, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2010, nr 2.

Schanda B., *Financing of churches and religious communities in Hungary*, „Ius Ecclesiae” 2009, nr 31.

Schanda B., *Finansowanie Kościołów na Węgrzech* [w:] *Ecclesia et Status. Księga jubileuszowa z okazji 40-lecia pracy naukowej profesora Józefa Krukowskiego*, red. A. Dębiński, K. Orzeszyna, M. Sitarz, Lublin 2004.

Schanda B., *Państwo i Kościół na Węgrzech* [w:] *Państwo i kościół w krajach Unii Europejskiej*, red. G. Robbers, Kolonia 2007.

Schanda B., *State and Church in Hungary* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.

Schanda B., *System finansowania Kościoła na Węgrzech* [w:] *Systemy finansowania instytucji kościelnych w Europie. Materiały międzynarodowej konferencji, Sandomierz, 13–14 września 1999 r.*, red. J. Krukowski, Lublin 2000.

Schanda B., *The revision of the Agreement between the Holy See and Hungary on Financial Issues*, „Quaderni di diritto e politica ecclesiastica” 2014, nr 2.

Schoupe J.P., *Elementi di diritto patrimoniale canonico*, Milano 1997.

Schwierskott-Matheson E., *Wolność sumienia i wyznania w wybranych państwach demokratycznych na przykładzie regulacji Konstytucji Stanów Zjednoczonych Ameryki, Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec i Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, orzecznictwa sądów tych krajów oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, Regensburg 2012.

Sitarz M., *Warunki alienacji majątku kościelnego według KPK/1983*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2000, t. 10, z. 2.

Sobański R., *Baza finansowa Kościołów w perspektywie zintegrowanej Europy*, „Prawo Kanoniczne” 1996, t. 39, z. 3–4.

Sobczak W., *Art. 18. Wolność myśli, sumienia i religii* [w:] *Międzynarodowy pakt praw obywatelskich (osobistych) i politycznych. Komentarz*, red. R. Wieruszewski, Warszawa 2012.

Sobczyk P., *Dobro wspólne jako cel współdziałania państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi*, „Kościół i Prawo” 2015, 4(17) nr 1.

Sobczyk P., *Kilka uwag o bezstronności władz publicznych na kanwie wniosku o usunięcie krzyża z sali posiedzeń Sejmu RP*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2012, t. 15.

Sobczyk P., *Konstytucyjna zasada konsensualnego określania stosunków między Rzeczpospolitą Polską a Kościołem katolickim*, Warszawa 2013.

Sobczyk P., *Kościół a wspólnoty polityczne*, Warszawa 2005.

Sobczyk P., *Negocjacje i zawarcie umowy z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013.

Sobczyk P., *Podstawowe zasady relacji państwo-Kościół w nauczaniu Kościoła katolickiego i w prawie polskim. Zbieżności i rozbieżności* [w:] *Kościół a naród i państwo w perspektywie 1050. Rocznicy chrztu Polski*, red. J. Krukowski, M. Sitarz, I. Dosz, Lublin 2017.

Sobczyk P., *Proceduralna niekonstytucyjność nowelizacji ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej*, „Studia Politologiczne” 2012, nr 23.

Sobczyk P., *Wolność sumienia i religii w art. 53 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, „Prawo Kanoniczne” 2001, t. 44.

Sobór Watykański II, *Deklaracja o wolności religijnej „Dignitatis humanae”* [w:] *Sobór Watykański II. Konstytucje. Dekrety. Deklaracje*, red. M. Przybył, Poznań 2012.

Sobór Watykański II, *Dekret o posłudze i życiu prezbiterów „Presbyterorum ordinis”* [w:] *Sobór Watykański II. Konstytucje. Dekrety. Deklaracje*, red. M. Przybył, Poznań 2012.

Sobór Watykański II, *Konstytucja dogmatyczna o Kościele „Lumen gentium”* [w:] *Sobór Watykański II. Konstytucje. Dekrety. Deklaracje*, red. M. Przybył, Poznań 2012.

Sobór Watykański II, *Konstytucja duszpasterska o Kościele w świecie współczesnym „Gaudium et spes”* [w:] *Sobór Watykański II. Konstytucje. Dekrety. Deklaracje*, red. M. Przybył, Poznań 2012.

Sroka S.A., *Chrzest Węgier*, „*Studia Pigioniana*” 2018, t. 1, nr 1.

Stanisławski T., *Darowizny jako sposób finansowania zadań publicznych związków wyznaniowych* [w:] *Funkcje publiczne związków wyznaniowych*, red. A. Mezglewski, Lublin 2007.

Stanisławski T., *Finansowanie instytucji wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce*, Lublin 2011.

Stanisławski T., *Konsekwencje budżetowe pośredniego wspierania instytucji wyznaniowych ze środków publicznych w Polsce*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2011, t. 14.

Stanisławski T., *Podatek kościelny czy darowizna na utrzymanie kościoła?*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*”, 2003, t. 6.

Stanisławski T., *Sposoby finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych ze środków publicznych* [w:] *Prawo wyznaniowe w Polsce (1989-2009). Analizy – dyskusje – postulaty*, red. D. Walencik, Katowice–Bielsko-Biała 2009.

Stanisławski T., *Spór o zasady opodatkowania dochodów osób duchownych w 1949 r.*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2001, t. 3.

Stanisławski T., *Status prawny nieruchomości kościelnych na ziemiach odzyskanych*, „*Studia prawnicze KUL*” 2013, nr 2.

Stanisławski T., *Wykorzystanie opodatkowania Kościoła w polityce wyznaniowej PRL* [w:] *Prawo i polityka wyznaniowa w Polsce Ludowej. Materiały II Ogólnopolskiego Symposium Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 26-28 października 2004 r.)*, red. A. Mezglewski, P. Stanis, M. Ordon, Lublin 2005.

Stanisławski T., Filak A., *Nabywanie przez kościoły i inne związki wyznaniowe nieruchomości z bonifikatą. Uwagi do art. 68 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2022, nr 25.

Stanisz P., *Autonomia i niezależność oraz współdziałanie w relacjach między państwem a Kościołami i innymi związkami wyznaniowymi jako fundamenty instytucjonalnego prawa wyznaniowego Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *państwo-Kościół w Europie. Studium prawa obowiązującego w Polsce i Hiszpanii*, red. P. Ryguła, Warszawa 2020.

Stanisz P., *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych a finansowanie związków wyznaniowych* [w:] *Bezstronność religijna światopoglądowa i filozoficzna władz Rzeczypospolitej Polskiej*, red. T.J. Zieliński, Warszawa 2009.

Stanisz P., *Finansowanie kościołów i innych związków wyznaniowych* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisz, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Stanisz P., *Konkordatowa reforma systemu finansowania Kościoła we Włoszech*, „Premisla Christiana” 2014/2015, t. 16.

Stanisz P., *Naczelne zasady instytucjonalnych relacji państwo-kościół* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisz, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Stanisz P., *Perspektywy zmiany systemu finansowania kościołów i innych związków wyznaniowych w Polsce*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2009, t. 12.

Stanisz P., *Proces normowania stosunków pomiędzy państwem a niekatolickimi związkami wyznaniowymi w trybie art. 8 ust. 3 Konstytucji Republiki Włoskiej z 1947 r. (ujęcie historyczne)*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2006, t. 9.

Stanisz P., *Proces realizacji reformy włoskiego systemu utrzymania duchowieństwa zgodnie z konkordatem z 1984 r.*, „Studia Prawnicze KUL” 2020, nr 2.

Stanisz P., *Regulacja spraw majątkowych kościelnych osób prawnych* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisz, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Stanisz P., *Rola przepisów regulujących ubezpieczenie społeczne duchownych w realizacji polityki wyznaniowej państwa w latach 1945–1989* [w:] *Prawo i polityka wyznaniowa w Polsce Ludowej. Materiały II Ogólnopolskiego Sympozjum Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 26-28 października 2004 r.)*, red. A. Mezglewski, P. Stanisz, M. Ordon, Lublin 2005.

Stanisz P., *Sprawy majątkowe jako element stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi* [w:] *Kościółów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Stanisz P., *Stosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi w Rzeczypospolitej Polskiej – zarys problematyki* [w:] *Podstawy regulacji stosunków państwo-Kościół w Rzeczypospolitej Polskiej i Republice Włoskiej*, red. P. Czarnek, D. Dudek, P. Stanisz, Lublin 2010.

Stanisz P., *Ubezpieczenia społeczne osób duchownych – charakterystyczne cechy i perspektywy zmian* [w:] *Systemy ubezpieczeń społecznych – między solidaryzmem a indywidualizmem*, red. M. Żukowski, Warszawa–Lublin 2014.

Stanisz P., *Zwolnienia podatkowe i celne kościelnych osób prawnych* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisz, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Stanisz P., *Źródła prawa wyznaniowego* [w:] *Prawo wyznaniowe w systemie prawa polskiego. Materiały I Ogólnopolskiego Sympozjum Prawa Wyznaniowego (Kazimierz Dolny, 14–16 stycznia 2003)*, red. A. Mezglewski, Lublin 2004.

Stanisz P., *Źródła prawa wyznaniowego Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] A. Mezglewski, H. Misztal, P. Stanisz, *Prawo wyznaniowe*, Warszawa 2011.

Stanisz P., Dammacco G., *Przystąpienie do rokowań w sprawie ustawowej regulacji sytuacji prawnej związku wyznaniowego jako kompetencja rządu. Uwagi na kanwie włoskiego Sądu Konstytucyjnego nr 52 z 2016 r.*, „Przegląd Sejmowy” 2019, nr 3.

Stanisz P., Ordon M., *Finansowanie związków wyznaniowych w Republice Włoskiej: zarządzanie środkami z asygnaty podatkowej (otto per mille) przedmiotem krytyki Trybunału Obrachunkowego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2019, t. 22.

Staszczuk P., *Ustawa o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Komentarz*, Warszawa 2013.

Suchocka H., *Nauczanie religii w szkole w świetle konstytucji i ustawodawstwa wybranych państw europejskich* [w:] *Nauczanie religii w szkole w państwie demokratycznym*, red. J. Krukowski, Lublin 1991.

Szelążek A., *Podstawy dotacji duchowieństwa katolickiego w Polsce w okresie przedkonkordatowym*, Toruń 1947.

Szulist J., *Recepcja Konstytucji Duszpasterskiej o Kościele w świecie współczesnym w encyklikach społecznych bł. Jana Pawła II*, „Studia Gdańskie” 2012, t. 30.

Szymanek J., *Bezstronność czy neutralność światopoglądowa państwa (Uwagi na tle art. 25 ust. 2 Konstytucji RP)*, „Państwo i Prawo” 2004, z. 5.

Szymanek J., *Konstytucjonalizacja prawa do wolności myśli, sumienia, religii i przekonań*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2007, t. 10.

Szymanek J., *Odmiany państwa wyznaniowego. Wprowadzenie [w:] Państwo wyznaniowe. Doktryna, prawo i praktyka*, red. J. Szymanek, Warszawa 2011.

Szymanek J., *Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawach wyznaniowych i światopoglądowych [w:] Standardy bezstronności światopoglądowej władz publicznych*, red. A. Mezgelewski, A. Tunia, Lublin 2013.

Szymanek J., *Stosunki państwa ze związkami wyznaniowymi w świetle postanowień Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. [w:] Przestrzeń polityki i spraw wyznaniowych. Szkice dedykowane Profesorowi Januszowi Osuchowskiemu z okazji 75-lecia urodzin*, red. B. Górowska, Warszawa 2004.

Szymanek J., *Stosunki wyznaniowe we współczesnej Polsce (elementy prawa i praktyki) [w:] Polska w Unii Europejskiej a stosunki wyznaniowe*, red. C. Janik, Toruń 2005.

Szymański A., *Likwidowanie szpitali wyznaniowych w Polsce w latach 1949–1958 jako przejaw braku bilateralizmu [w:] Bilateralizm w stosunkach państwowo-kościelnych*, red. M. Bielecki, Lublin 2011.

Szymański A., *Przejęcie kościelnej organizacji charytatywnej „Caritas” przez władzę ludową w 1950 r. [w:] Kościoły i inne związki wyznaniowe w służbie dobru wspólnemu*, red. W. Uruszczak, K. Krzysztofek, M. Mikuła, Kraków 2014.

Szymański A., *Zabór Domu Dziecka „Caritas” w Kuźni Raciborskiej przez władze komunistyczne 6 XI 1946 r. [w:] Problemy własności w ujęciu historyczno-prawnym*, red. E. Kozerska, P. Sadowski, A. Szymański, Opole 2008.

Środa P., *Proces likwidacji kościelnych placówek opiekuńczo-wychowawczych w Polsce w latach 1946–1965*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2008, t. XI.

Świto L., *Alienacja majątku kościelnego w diecezjach rzymskokatolickich w Polsce*, Olsztyn 2010.

Tăvală E., *State and Church in Romania* [w:] *State and Religion. Between Conflict and Cooperation*, red. D. Ehlers, H. Glaser, Baden-Baden 2020.

Torres Gutiérrez A., *La Financiación de las Religiones en el Espacio Europeo: Raíces Públicas de la Financiación de las Confesiones Religiosas en una Europa Laica*, VII Jornada Laicista Anual de la Asociación Europa Laica, Madrid 2011, tekst dostępny pod adresem internetowym: https://laicismo.org/data/docs/archivo_234.pdf (dostęp: 09.05.2023 r.).

Tretera J.R., Horák Z., *State and Church in the Czech Republic* [w:] *State and Church in the European Union*, red. G. Robbers, Baden-Baden 2019.

Troilo S., *La libertà religiosa nell'ordinamento costituzionale italiano*, „Anales de Derecho” 2008, nr 26.

Trzeciak B., *Klauzule odsyłające w konkordatach z Hiszpanią i Polską*, Lublin 2007.

Tuleja P., *Art. 25. Zasada równouprawnienia, autonomii kościołów i innych związków wyznaniowych oraz bezstronności państwa* [w:] P. Tuleja (red.), P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2019.

Tymosz S., *Kolekta, składka pieniężna* [w:] *Leksykon prawa kanonicznego*, red. M. Sitarz, Lublin 2019.

Tyrakowski M., *Opodatkowanie dochodów Kościoła katolickiego w Polsce*, Warszawa 2005.

Tyrakowski M., *Prawnofinansowe aspekty funduszu kościelnego*, „Studia Elckie” 2009, nr 11.

Uitz R., *Hungary's New Constitution and Its New Law on Freedom of Religion and Churches: The Return of the Sovereign*, „Brigham Young University Law Review” 2012, nr 3.

United States Department of State, *2020 Report on International Religious Freedom: Spain*, <https://www.state.gov/reports/2020-report-on-international-religious-freedom/spain/> (dostęp: 20.04.2022 r.).

United States Department of State, *2021 Report on International Religious Freedom: Spain*, <https://www.state.gov/reports/2021-report-on-international-religious-freedom/> (dostęp: 13.05.2023 r.).

Uruszczak W., *Art. 25 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Problemy interpretacyjne* [w:] *Pro bono Reipublicae. Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, red. P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński, Warszawa 2009.

Uruszczak W., *Recepcja prawa kanonicznego w obowiązującym prawie polskim*, „*Annales Canonici*” 2007, t. 3.

Uzasadnienie projektu ustawy, druk senacki nr 771 (V kadencja) [w:] *Fundusz Kościelny – za i przeciw. Relacja z konferencji w dniu 10 grudnia 2004 r.*, Warszawa 2005.

Walencik D., *Darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych*, „*Studia z Prawa Wyznaniowego*” 2010, t. 13.

Walencik D., *Dobrowolna ofiarność wiernych. Podstawy prawne i rozwiązania faktyczne* [w:] *Finansowanie związków wyznaniowych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce*, red. D. Walencik, M. Worbs, Opole 2012.

Walencik D., *Finansowanie Kościoła katolickiego w Polsce w świetle art. 22 i 27 konkordatu oraz prac komisji konkordatowych – perspektywa zmian* [w:] *Konkordat: ocena z perspektywy 15 lat obowiązywania*, red. P. Kroczyk, Kraków 2014.

Walencik D., *Finansowanie Kościoła katolickiego w Polsce w świetle art. 22 i 27 konkordatu oraz prac komisji konkordatowych – perspektywa zmian*, „*Annales Canonici*” 2014, nr 2.

Walencik D., *Formalnoprawne uwarunkowania stanowienia regulacji prawnych dotyczących finansowania związków wyznaniowych w Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Walencik D., *Nabywanie dóbr doczesnych przez osoby prawne Kościoła katolickiego w świetle prawa polskiego i prawa kanonicznego*, „Studia z Prawa Wyznaniowego” 2004, t. 7.

Walencik D., *Nieruchomości Kościoła katolickiego w Polsce w latach 1918–2012. Regulacje prawne – nacjonalizacja – rewindykacja*, Katowice 2013, s. 14.

Walencik D., *Nowelizacja ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w kontekście zasady bilateralności*, „Forum Prawnicze” 2011, z. 2.

Walencik D., *Prawo duchownych do utrzymania w unormowaniach Kodeksu prawa kanonicznego z 1983 r.*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2007, t. XVII, nr 1.

Walencik D., *Realizacja art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 6.

Walencik D., *Regulacja spraw majątkowych związków wyznaniowych jako przejaw zasady bilateralności* [w:] *Bilateralizm w stosunkach państwowo-kościelnych*, red. M. Bielecki, Lublin 2011.

Walencik D., *Rewindykacja nieruchomości Kościoła katolickiego w postępowaniu przed komisją majątkową*, Lublin 2008.

Walencik D., *Utrzymanie duchowieństwa jako obowiązek wiernych w świetle Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.*, „Śląskie Studia Historyczno-Teologiczne” 2005, t. 38, z. 1.

Walencik D., *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1951–2016* [w:] *Kwestie majątkowe w prawie wyznaniowym*, red. M. Bielecki, Lublin 2018.

Walencik D., *Zakres przedmiotowy umowy z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013.

Warchałowski K., *Wolność uzewnętrzniania religii i przekonań religijnych w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2002, nr 1–2.

Warchałowski K., *Zasada autonomii i niezależności oraz wzajemnego współdziałania Kościoła i państwa w Konkordacie polskim z 1993 r. oraz umowach zawieranych między Radą Ministrów a poszczególnymi Kościołami i związkami wyznaniowymi* [w:] *Relacje państwo-Kościół w Europie. Studium prawa obowiązującego w Polsce i Hiszpanii*, red. P. Ryguła, Warszawa 2020.

Wasiński M.J., *Afrykańska Karta Praw Człowieka i Ludów. Studium podstawy normatywnej regionalnego systemu ochrony praw człowieka*, Łódź 2017.

Wild M., *Objaśnienia do art. 51 [w:] Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

Winczorek P., *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku*, Warszawa 2008.

Winiarczyk-Kossakowska M., *Państwowe prawo wyznaniowe w praktyce administracyjnej*, Warszawa 1999.

Winiarczyk-Kossakowska M., *Przejęcie przez państwo „dóbr martwej ręki” (W pięćdziesiątą rocznicę)*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 12.

Wisłocki J., *Uposażenie kościoła i duchowieństwa katolickiego w Polsce 1918–1939*, Poznań 1981.

Witkowska B., *Problemy dotyczące nowelizacji obowiązujących ustaw wyznaniowych (w zakresie odnoszącym się do ich spraw majątkowych) w kontekście brzmienia art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Zeszyty Prawnicze Biura Studiów i Ekspertyz” 2005, nr 3.

Witkowski Z., *Kilka uwag w sprawie zakresu kompetencji Rady Ministrów z art. 25 ust. 5 nowej Konstytucji RP* [w:] *Konstytucja – wybory – parlament*, red. L. Garlicki, Warszawa 2000.

Witkowski Z., *Opinia w sprawie zagadnień prawnych wynikających z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Legislacyjny” 2000, nr 2.

Witkowski Z., *Ustrój konstytucyjny współczesnych Włoch w aktualnej fazie jego przemian 1989–2004*, Toruń 2004, s. 31; P. Stanisławski, *Porozumienia w sprawie regulacji stosunków między państwem i niekatolickimi związkami wyznaniowymi we włoskim porządku prawnym*, Lublin 2007.

Wojtyczek K., *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw i człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999.

Wójcik W., *Dobra doczesne Kościoła* [w:] W. Wójcik, J. Krukowski, F. Lempa, *Komentarz do Kodeksu Prawa Kanonicznego z 1983 r.*, t. IV, Lublin 1987.

Wytrwał T., *Przykazania kościelne*, „Studia Redemptorystowskie” 2010, nr 8.

Zarzycki Z., *Zasada niezależności i autonomii Kościoła i państwa – czym naprawdę jest?* [w:] *Konkordat: ocena z perspektywy 15 lat obowiązywania*, red. P. Kroczek, Kraków 2014.

Zawiślak M., *Fundusz Kościelny w latach 1950–1989*, Lublin 2021.

Zawiślak M., *Instrumentalne wykorzystywanie środków Funduszu Kościelnego* [w:] *Finansowanie Kościołów i innych związków wyznaniowych*, red. P. Sobczyk, K. Warchałowski, Warszawa 2013.

Zawiślak M., *Prawne i finansowe aspekty działalności Funduszu Kościelnego w latach 1989–2009* [w:] *Prawo wyznaniowe w Polsce (1989-2009). Analizy – dyskusje – postulaty*, red. D. Walencik, Katowice–Bielsko-Biała 2009.

Zawiślak M., *Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1950–1989*, „Studia z Prawa Wyznaniowego”, 2009, t. 12

Zawiślak M., *Zmiana systemu finansowania Kościoła Katolickiego w świetle Konstytucji RP i konkordatu* [w:] *Układowe formy regulacji stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi (art. 25 ust. 4–5 Konstytucji RP)*, red. P. Stanisławski, M. Ordon, Lublin 2013.

Zieliński T.J., *Asygnata podatkowa na związki wyznaniowe – uwagi o projekcie ustawy przygotowanym przez administrację rządową w 2013 r.*, „Przegląd Prawa Wyznaniowego” 2017, nr 1.

Zieliński T.J., *Niekompetencja religijna władz publicznych jako aspekt zasady bezstronności z art. 25 ust. 2 Konstytucji RP* [w:] *Bezstronność religijna, światopoglądowa i filozoficzna władz Rzeczypospolitej Polskiej*, red. T.J. Zieliński, Warszawa 2009.

Zieliński T.J., *Regulacja stosunków między państwem a związkami wyznaniowymi w trybie art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 2003, nr 7.

SPIS TABEL

Tabela nr 1. Dane statystyczne dotyczące procentowej i nominalnej wysokości środków uzyskanych przez poszczególne wspólnoty religijne z otto per mille w latach 2020–2023	170
Tabela nr 2. Budżet Funduszu Kościelnego w latach 1951–1989	236
Tabela nr 3. Wydatkowanie środków Funduszu Kościelnego w latach 1951–1989 na cele ustawowe i cele pozaustawowe	239
Tabela nr 4. Budżet Funduszu Kościelnego w latach 1990–2023	242
Tabela nr 5. Porównanie wysokości budżetu Funduszu Kościelnego zapisanego w ustawie budżetowej z danymi Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji o wysokości budżetu Funduszu Kościelnego w latach 2010–2021	245
Tabela nr 6. Nominalny i procentowy udział wydatków na poszczególne cele Funduszu Kościelnego w ogólnej kwocie jego wydatków w latach 1990–2022	247