

Anna Michalak*

Konstytucyjność ryczałtowego opodatkowania osób duchownych – przyczynek do dyskusji

Prawo podatkowe jest częścią systemu prawa publicznego. Zasady jego kształtowania określa konstytucja, wymagając od ustawodawcy ich przestrzegania. Na straży przestrzegania tych zasad stoi m.in. Trybunał Konstytucyjny, władny nie tylko oceniać poddane jego kontroli – z woli innych podmiotów wyposażonych w odpowiednie instrumentarium – unormowania co do ich zgodności z ustawą zasadniczą, ale także uprawniony do sygnalizowania właściwym organom prawodawczym uchybień w prawie. W orzecznictwie trybunalskim sformułowane zostały zasady odnoszące się do procedury tworzenia prawa podatkowego i wprowadzania w nim zmian, jak i poglądy dotyczące konkretnych rozwiązań legislacyjnych funkcjonujących w ramach tej gałęzi prawa. Naruszenie tych zasad skutkuje brakiem zgodności norm prawa podatkowego z ustawą zasadniczą.

Ryczałt podatkowy (zarówno procesowy, jak i materialnoprawny)¹ jest instytucją wprowadzoną do polskiego systemu podatkowego w celu uproszczenia – przy spełnieniu określonych warunków – procedury wymiaru zobowiązań podatkowych, a także prowadzenia kontroli skarbowych i podatkowych. Ryczałt stanowi zatem odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania. W literaturze podkreśla się, że ryczałty podatkowe są stosowane zwykle wobec podatników słabszych ekonomicznie i mają charakter ulgowy, gdyż wysokość kwoty ryczałtu ustalana jest z reguły na poziomie niższym w porównaniu z podatkiem obliczanym na zasadach

281

* Dr, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki.

¹ Na temat różnic między tymi dwiema formami ryczałtu zob. S. Babiarczyk, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuła, *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012, s. 42.

ogólnych². Jednocześnie, co do zasady, podatnik zawsze ma wybór co do korzystania z tej formy opodatkowania.

W odniesieniu do podatków dochodowych opłacanych przez osoby fizyczne ustawodawca ustanowił trzy zryczałtowane formy opodatkowania określone w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U., nr 144, poz. 930, ze zm.; dalej: ustawa o ryczałcie). Ustawa ta ma zastosowanie do m.in. do osób duchownych, które jednakże poza ryczałtem mogą także opłacać podatek dochodowy na zasadach ogólnych określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2012, poz. 361, ze zm.; dalej: p.d.o.f.), prowadząc podatkową księgę przychodów i rozchodów na zasadach określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. 2014, poz. 1037)³. Co więcej, zakres przedmiotowy ustawy obejmuje jedynie przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim⁴. W konsekwencji osoby duchowne korzystające z ryczałtu, od innych rodzajów przychodów, także opłacają podatek dochodowy na zasadach ogólnych.

282 W literaturze przedmiotu podnosi się, że obecny system kalkulowania zryczałtowanego podatku od przychodów osób duchownych nie jest doskonały, ale – jak się wydaje – nie jest możliwe jego udoskonalenie. Jednocześnie, adresatami tej formy opodatkowania może być liczba maksymalnie 34 tys. duchownych⁵. Trudno zatem uznać tę grupę – choć niewątpliwie jest to grupa społeczna osiągająca specyficzne dochody – za tak liczną, aby przemawiało to za stworzeniem szczególnej (wyłącznie jej dedykowanej) formy opodatkowania, która nie może mieć zastosowania do wszystkich przychodów osiąganych przez osoby duchowne.

Przed wszystkim jednak, niezależnie od celu wprowadzenia tej uproszczonej formy opodatkowania, ryczałt powinien spełniać konstytucyjne standardy nakładania podatków. Jak się jednak wydaje, zryczałto-

² K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 153.

³ Zob. art. 24a ust. 2 pkt 3 p.d.o.f.

⁴ Przychody z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami duszpasterskimi to wszelkiego rodzaju ofiary i darowizny za czynności wykonywane przez duchownych działających w tym charakterze. Przykładowo mogą to być ofiary w związku z intencjami mszalnymi, otrzymywane podczas kolędy, za udzielenie sakramentów (por. wyrok WSA w Opolu z dnia 6 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Op 531/13, LEX nr 1391791).

⁵ Liczbę taką (bez podziału na wikariuszy, proboszczów i rektorów, do której to funkcji odnoszą się postanowienia ustawy o ryczałcie) wskazano w roczniku statystycznym, przy czym są to dane odnoszące się nie do wszystkich zarejestrowanych Kościołów i wyznań religijnych (*Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2013*, Warszawa 2013, www.stat.gov.pl, tabela 34, s. 219–220; dostęp 13.09.2014).

wany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych, choć realizuje zakładane przez ustawodawcę cele i funkcje, narusza w sposób znaczący zasadę sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania, a przede wszystkim budzi zastrzeżenia co do poprawności legislacyjnej. Dlatego też instytucja ta powinna zostać ponownie przemyślana przez prawodawcę.

Konstytucyjne zasady nakładania podatków

Następstwem swobody, jaką ustawodawca ma w kształtowaniu prawa daninowego, jest ograniczenie kompetencji Trybunału, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności rozwiązań wprowadzonych w tym zakresie pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału⁶, który może ingerować w tę sferę tylko wówczas, gdy unormowania ustawowe poddawane kontroli w sposób oczywisty godzą w normy, zasady lub wartości konstytucyjne⁷. Jednocześnie samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności⁸. Trybunał Konstytucyjny nie ma także podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy⁹.

Z orzecznictwa TK wynika jednak, że legislacja podatkowa powinna realizować przede wszystkim następujące konstytucyjne dyrektywy ograniczające samowolę ustawodawcy zwykłego: zasadę wyłączności ustawowej w nakładaniu podatków (art. 217 Konstytucji), wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawa zasadę prawidłowej legislacji (art. 2 Konstytucji), chronić wynikające z Konstytucji prawa i wolności ekonomiczne (art. 64 Konstytucji) oraz spełniać wymogi sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania (art. 2 w związku z art. 32 i w związku z art. 84 Konstytucji)¹⁰.

⁶ Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.

⁷ Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12 OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.

⁸ Zob. np. wyroki TK z dnia: 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 29 listopada 2006 r., SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156.

⁹ Wyrok TK z dnia 17 listopada 2010 r., SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103.

¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 90.

Z art. 84 Konstytucji wynika, że ciężary i świadczenia publiczne powinny być normowane przez akt rangi ustawowej. Ustrojodawca dokonał uściślenia zakresu tej regulacji w odniesieniu do podatków w art. 217 Konstytucji. Wskazany przepis ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów tak, aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności¹¹.

284 W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa¹².

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że interpretując art. 217 Konstytucji, należy mieć na uwadze, iż wyliczenie w nim zawarte trzeba rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zalicza się m.in. określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania. Z wcześniejszego orzecznictwa Trybunału jednoznacznie wynika, że w praktyce nie jest możliwe regulowanie w ustawach podatkowych wszystkich zagadnień prawa podatkowego. Powoduje to konieczność korzystania – w zakresie niewyłączonym przez art. 217 Konstytucji – z upoważnień ustawowych. Istnieją jednak pewne elementy, których określenie jest obligatoryjnie pozostawione ustawie. Do nich należy podmiot podatku¹³, jego przedmiot i stawka.

Zasada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej jest zarazem podstawową zasadą państwa demokratycznego. Artykuł 217 Konstytucji, statuuje władztwo podatkowe państwa, jednocześnie zatem dodatkowo podkreśla gwarancję wyłącznie ustawowego trybu nakładania

¹¹ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76.

¹² Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127 i powołane tam orzecznictwo.

¹³ Wyrok TK z dnia 27 grudnia 2004 r., SK 35/02, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119.

podatków i innych danin publicznych. Chodzi o to, by decyzje polityczne dotyczące nakładania podatków i innych danin publicznych zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej.

Z kolei art. 84 Konstytucji formułuje zasadę powszechności opodatkowania, która jest jedną z podstawowych zasad prawa finansowego. Wyraża się ona w tym, że podatek jako świadczenie o charakterze nieekwiwalentnym powinien obciążać wszystkich tak, by można było zaspokajać wspólne potrzeby. Przepis ten akcentuje aspekt podmiotowy zasady powszechności opodatkowania („każdy” powinien przyczyniać się do zaspokajania wspólnych potrzeb). Z tego przepisu ustawy zasadniczej nie należy natomiast wywodzić – jak wskazuje TK – dyrektywy powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym, a zatem wymogu objęcia podatkiem wszystkich sfer aktywności jednostki (wszystkich możliwych zjawisk ekonomicznych). Powszechność w wymiarze przedmiotowym może być wiązana jedynie z postulatami efektywnej polityki podatkowej. Oznacza to, że ustawodawca ma swobodę w zakresie przyjmowania określonego kształtu unormowań podatkowych, sprowadzającą się w szczególności do autonomii w zakresie wskazywania przedmiotu opodatkowania, która jest elementem swobodnego formułowania celów i założeń polityki daninowej. Na tle art. 84 ustawy zasadniczej konstytucyjnie dopuszczalne jest np. nieobjęcie jakiejś wyodrębnionej kategorii dochodu opodatkowaniem, przy czym brak obowiązku ponoszenia tego ciężaru musi – zgodnie z zasadą równości opodatkowania – dotyczyć wszystkich podatników mających wspólną cechę istotną¹⁴.

Zasada równości opodatkowania jest formułowana w orzecznictwie Trybunału również na podstawie art. 84 Konstytucji¹⁵, ale w jej kontekście często znajdujemy jednoczesne odwołanie do art. 32 ust. 1 Konstytucji¹⁶. Zasada równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji) w orzecznictwie Trybunału jest bowiem sytuowana w ramach ogólnej zasady równości (art. 32 Konstytucji), co oznacza nawiązanie i w tym kontekście do znanej formuły, zgodnie z którą „z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi w obrębie określonej klasy (kategorii), zaś wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być potraktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak

¹⁴ Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12 OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113 oraz wyrok z dnia 30 listopada 2004 r., SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110 i powołane tam dalsze orzeczenia.

¹⁵ Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83.

¹⁶ Wyroki TK z dnia: 26 października 2010 r., K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80 i 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76.

i faworyzujących”¹⁷. Tym samym w przypadku rozkładania obowiązku podatkowego zasada równości wymaga jednakowego, tj. według jednakowej miary, traktowania podmiotów charakteryzujących się daną cechą istotną i zakazuje dyskryminacji.

Należy jednak podkreślić, że nierówne traktowanie – na co zwracał wielokrotnie uwagę TK – nie musi stanowić o niekonstytucyjności przepisu ani oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 czy też art. 2 Konstytucji¹⁸. Konieczna jest jeszcze ocena kryterium, na podstawie którego dokonano zróżnicowania, wszelkie odstępstwo bowiem od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych musi zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach. Argumenty te muszą: po pierwsze, mieć charakter istotny (relewantny), a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy, wprowadzone zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony. Nie wolno ich dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium¹⁹; po drugie, muszą mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych; po trzecie, pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych²⁰. Jedną z takich zasad konstytucyjnych jest zasada sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych ma więc znacznie większe szanse uznania za zgodne z konstytucją, jeżeli pozostaje w zgodzie z zasadami sprawiedliwości społecznej lub służy urzeczywistnieniu tych zasad. Zostaje ono natomiast uznane za niekonstytucyjną dyskryminację (uprzywilejowanie), jeżeli nie znajduje podtrzymania w zasadzie sprawiedliwości społecznej. W tym właśnie sensie zasady równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej w znacznym stopniu nakładają się na siebie²¹.

Konsekwencją powyższych zasad jest obowiązek państwa w zakresie egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego, gdyż środki pochodzące z podatku są podstawą utrzy-

¹⁷ Orzeczenie TK z dnia 12 grudnia 1994 r., K 3/94, OTK z 1994 r., cz. II, poz. 42, s. 141–142.

¹⁸ Zob. Wyrok TK z dnia 12 maja 1998 r., U 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 34.

¹⁹ Zob. Orzeczenie TK z dnia 12 grudnia 1994 r., K 3/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 42, s. 141.

²⁰ Np. Orzeczenie TK z dnia 23 października 1995 r., K 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.

²¹ Zob. Orzeczenie TK z dnia 3 września 1996 r., sygn. K 10/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 33, s. 280–281.

mania i sprawnego funkcjonowania państwa, które jest dobrem wszystkich obywateli. Płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, uzasadnionych tym, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej²².

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że z konstytucji nie wynika obowiązek przyjmowania przez ustawodawcę, w dziedzinie ciężarów i świadczeń publicznych, wyłącznie rozwiązań korzystnych dla podatników. Nie wynika też z niej obowiązek, by ustawodawca – rozstrzygając wątpliwości wynikające ze stosowania niejasnych przepisów – musiał działać zawsze na korzyść podatników. Ustawodawca waży bowiem potrzeby państwa i społeczeństwa oraz obowiązki, nakładane na organy państwa konstytucją i ustawami oraz stosownie do skali owych potrzeb, zgodnie z wolą polityczną, zadbać musi o środki na ich sfinansowanie. W zasadzie każdy podatek jest – w pewnym sensie – niekorzystny dla podatnika, pomniejsza bowiem jego zyski w zamian za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa i jego organów. Jeżeli jednak regulacje podatkowe nie godzą w konstytucyjne wymogi dotyczące przyzwoitej legislacji, ani nie łamią innych postanowień ustawy zasadniczej, to z samego faktu niekorzystności regulacji dla jej adresatów nie sposób wysnuwać wniosku o niekonstytucyjności regulacji²³.

Trybunał konsekwentnie wyraża pogląd, zgodnie z którym równowaga budżetowa państwa (dbałość o stan finansów publicznych) jest wartością konstytucyjną, a od jej zapewnienia zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych interesów. Powyższe uzasadnia – zdaniem Trybunału – ingerencję ustawodawcy w prawa majątkowe podatnika, gdyż granice korzystania z tych praw zostały dookreślone przy uwzględnieniu realizacji doniosłych wartości wskazanych w konstytucji²⁴.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego „Regulowanie zobowiązań podatkowych jest w demokratycznym państwie prawa

²² Wyroki TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79, 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21; 21 czerwca 2011 r., P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43.

²³ Wyrok TK z dnia 19 lipca 2007 r., K 11/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81.

²⁴ Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12 OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.

konstytucyjnym obowiązkiem każdego obywatela. Co więcej, w kontekście wynikającej z prawa podatkowego zasady powszechności podatków, do ponoszenia wynikających z nich obciążeń obowiązani są na równi wszyscy charakteryzujący się daną cechą relewantną. Obywatele uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego, ponieważ czynią to na koszt pozostałych podatników. Taki stan rzeczy w ramach demokratycznego państwa prawnego nie może mieć miejsca²⁵.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie wypowiedział się także na temat zasady określoności przepisów prawa, zajmując stanowisko, że omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa²⁶. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia. Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie – przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw²⁷.

²⁵ Wyroki TK z dnia: 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26 oraz 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97.

²⁶ Wyroki TK z dnia: 9 października 2007 r., SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103; 28 października 2009 r., Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71.

²⁷ Wyroki TK z dnia: 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 9 października 2007 r., SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103; 3 grudnia 2013 r., P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133.

Granicy między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego nie można przy tym wyznaczyć *in abstracto*, gdyż przebiega ona – na co wskazuje TK – w odmienny sposób w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii. Przyjmuje się, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim przypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości²⁸.

Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową²⁹.

Trybunał Konstytucyjny przypomina również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych³⁰.

Omówione wyżej standardy oceny zgodności prawa podatkowego z konstytucją odnoszą się do wszystkich instytucji tej gałęzi prawa, w tym także tych wprowadzających uproszczone formy opodatkowania, tj. ryczałt³¹.

²⁸ Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 (por. także wyroki z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71 i 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

²⁹ Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127.

³⁰ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80.

³¹ Por. wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21.

Konstrukcja zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych

Zgodnie z przepisami ustawy o ryczałcie, podatnikiem korzystającym z tej uproszczonej formy opodatkowania w omawianym zakresie może być wyłącznie osoba duchowna prawnie uznanych wyznań, a jednocześnie ten sposób wymiaru podatku dotyczy wyłącznie przychodów związanych z pełnieniem funkcji duszpasterskich. W przypadku osiągnięcia przez osoby duchowne innych przychodów opłacają one stosowne podatki na ogólnie obowiązujących zasadach. Ogólne zasady opodatkowania mają również zastosowanie w przypadku zrzeczenia się przez osobę duchowną zryczałtowanej formy opodatkowania. Duchowni są wówczas traktowani tak jak inne osoby fizyczne uzyskujące przychody podlegające opodatkowaniu³². Osoba, która jest osobą duchowną, lecz nie osiąga przychodów ze sprawowania funkcji duszpasterskich, także nie będzie podlegać temu podatkowi³³.

Ryczałtowość omawianej formy opodatkowania przejawia się w tym, że wysokość należnego podatku jest ustalana niezależnie od dochodu podatnika³⁴. Wysokość podatku – określana w formie decyzji przez naczelnika właściwego urzędu skarbowego – zależy bowiem od: stanowiska (funkcji) danego duchownego, liczby mieszkańców jego parafii (innej jednostki organizacyjnej Kościoła czy też związku wyznaniowego)³⁵, względ-

290

³² Tak też: L. Eteł, *Czy kościoły i księża płacą w Polsce podatki*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 6, s. 22 oraz L. Eteł, P. Sitniewski, *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, BAS, kwiecień 2002, informacja 888, s. 11, biurose.sejm.gov.pl (dostęp 16.11.2015). Powyższe zgodnie jest z zasadą wynikającą z art. 12 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz.U. 2005, nr 231, poz. 1965, ze zm.), w myśl której duchowni oraz osoby zakonne Kościołów i innych związków wyznaniowych, ustanowione według przepisów prawa wewnętrznego Kościoła lub innego związku wyznaniowego, korzystają z praw i podlegają obowiązkom na równi z innymi obywatelami we wszystkich dziedzinach życia państwowego, politycznego, gospodarczego, społecznego i kulturalnego. Wolą ustawodawcy, zostali oni przy tym – w ramach obowiązujących przepisów ustaw – zwolnieni z obowiązków niemożliwych do pogodzenia z pełnieniem funkcji duchownego lub osoby zakonnej.

³³ Zob. wyrok WSA w Opolu z dnia 6 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Op 531/13, Lex nr 1391791.

³⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, ABC, 2011, teza 5.

³⁵ Liczbę mieszkańców przyjmuje się według stanu na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok podatkowy, za który opłacany jest ryczałt, według danych właściwych organów administracji i gmin, prowadzących ewidencje ludności (zob. obwieszczenie

nie od tego, czy religia, której jest duchownym, jest dominująca na danym obszarze, czy też przeciwnie – jej wyznawcy stanowią na danym obszarze mniejszość³⁶. Wykazanie, że liczba wyznawców na danym terenie stanowi mniejszość w ogóle mieszkańców stanowi bowiem warunek obniżenia stawki ryczałtu.

Taka konstrukcja opodatkowania przychodów osiągniętych z opłat otrzymywanych w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim nie odpowiada – w mojej ocenie – omówionym wyżej konstytucyjnym zasadom nakładania podatków.

Institucja ta narusza przede wszystkim zasadę sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania. Ponadto, budzi zastrzeżenia co do zgodności z zasadą prawidłowej legislacji, której przestrzeganie w procesie uchwalania norm prawa podatkowego – w myśl orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – ma znaczenie szczególne. Pożądanym działaniem ustawodawcy byłoby zatem zlikwidowanie tej formy opodatkowania, gdyż – jak się wydaje – niesprawiedliwe zróżnicowanie wysokości opłacanego podatku może być na tyle znaczące, iż narusza konstytucję.

Wątpliwości co do zgodności z ustawą zasadniczą budzi przede wszystkim: określenie podmiotu podatku, zakres przedmiotu opodatkowania oraz katalog przesłanek wpływających na wysokość podatku, który jest – w mojej ocenie – nieadekwatny do realiów struktury wyznaniowej współczesnego polskiego społeczeństwa (co narusza zasadę sprawiedliwości, w tym powszechności i równości opodatkowania)³⁷.

Jednym z przejawów wolności odzyskanej przez Polskę w 1989 r. stała się swoboda stowarzyszeń oraz poszanowanie tożsamości wyznaniowej, narodowościowej i etnicznej. Realizację powyższych zasad na pewno ułatwiło to, że Polska – na tle innych państw europejskich – pozostaje bardzo jednorodna pod powyższymi względami. Niemniej jednak ustrojodawca zagwarantował wolność sumienia i wyznania (art. 53 Konstytucji), a Polska jest obecnie wspólnym domem 160 Kościołów i innych związków wyznaniowych ujętych w prowadzonym przez Ministerstwo Administracji i Cyfryzacji rejestrze tychże³⁸. Jak się wydaje, zbudowanie uniwersalnego

Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2013 r. w sprawie stawek karty podatkowej, kwoty, do której można wykonywać świadczenia przy prowadzeniu niektórych usług z wyjątkiem świadczeń dla ludności, oraz kwartalnych stawek ryczałtu od przychodów proboszczów i wikariuszy, obowiązujących w 2014 r., M.P. 2013, poz. 956).

³⁶ Art. 46 ust. 2 ustawy o ryczałcie.

³⁷ Na temat znaczenia zasady sprawiedliwości opodatkowania w aspekcie materialnym (równość i powszechność opodatkowania) oraz proceduralnym (forma i zasady legislacji podatkowej) zob. w szczególności wyroki TK w sprawach: K 7/05, SK 48/06, K 11/06, P 17/07, SK 43/07, P 47/07).

³⁸ Stan na dzień 30 lipca 2014 r., www.danepubliczne.gov.pl (dostęp 14.09.2014).

mechanizmu i aparatury pojęciowej, przystosowanej do wszystkich zarejestrowanych obecnie w Polsce wyznań – ze względu na złożony stosunek człowieka do wiary i obowiązków religijnych – jest niemożliwe (co narusza zasady poprawnej legislacji podatkowej). Dlatego w zakresie podatku dochodowego osoby duchowne powinny podlegać obowiązkowi podatkowego na zasadach ogólnych.

Jednocześnie, ze względu na specyfikę wyznaniową społeczeństwa polskiego, badania sondażowe mające stwierdzić procentowy udział wyznawców danej religii w ogólnej liczbie praktykujących, jest skazany na niepowodzenie i pozwala oszacować jedynie liczbę katolików, czasami ujawniając także śladową liczbę osób deklarujących wyznanie prawosławne, protestanckie lub przynależność do świadków Jehowy. Gromadzenie informacji na temat wyznań zarejestrowanych w Polsce utrudnia także niejednorodne znaczenie zakresu nawet podstawowych pojęć opisujących wyznanie (tj. duchowny, wierny)³⁹. Kościół katolicki, jako jedyny spośród zarejestrowanych, prowadzi prace statystyczne, w tym spisy parafii i liczenie wiernych uczestniczących w mszach. Głównemu Urzędowi Statystycznemu (GUS) udało się ustalić liczbę wyznawców jedynie dla 146 spośród 174 objętych badaniem grup wyznań. Z opublikowanego raportu wynika, że zarejestrowane kościoły i związki wyznaniowe zrzeszają 34,321 mln wyznawców, natomiast 10,9% ludności Polski to osoby bez wyznania, należące do kościołów lub związków wyznaniowych niezarejestrowanych (lub dla których nie udało się ustalić liczby wyznawców). Jednocześnie dane dotyczące liczby wiernych należących do Kościoła katolickiego wahają się między 95,5% (dane podawane przez Kościół katolicki) a 86,7% (dane zebrane przez GUS) ogółu ludności Polski⁴⁰.

Ustawodawca jako miernik, od którego zależy stawka ryczałtu od przychodów niektórych osób duchownych, wskazał bowiem liczbę mieszkańców zamieszkujących teren parafii. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że wiążąca w powyższym zakresie powinna być liczba osób zamieszkujących (faktycznie) teren parafii, a nie liczba osób zameldowanych na jej terenie⁴¹.

Dane właściwych organów administracji prowadzących ewidencje ludności są wiążące dla organów podatkowych. Nie pozbawia to strony możliwości dowodzenia wadliwości takich danych, jednak biorąc pod uwagę fakt, że rejestry mieszkańców prowadzone są dla terenu gminy,

³⁹ Raport Głównego Ośrodka Statystycznego, *Wyznania religijne. Stowarzyszenia narodowościowe i etniczne w Polsce 2009–2011*, Warszawa 2013, www.stat.gov.pl (dostęp 13.09.2014), s. 9 i n.

⁴⁰ *Ibidem*, s. 16.

⁴¹ Wyrok NSA (do 2003.12.31) we Wrocławiu z dnia 24 stycznia 2002 r., sygn. akt ISA/Wr 1893/99, LEX nr 78092.

nie zaś parafii, dane w nich zawarte mogą nie być miarodajne. Oznacza to również przyjęcie przez ustawodawcę założenia, że każdy mieszkaniec danej parafii jest wyznawcą religii katolickiej. Założenie to nie uwzględnia przy tym nawet tego, że w ramach Kościoła katolickiego istnieją różne obrządkowe, a granice jednostek administracyjnych (tj. parafii) tychże różnych obrządków pokrywają się.

W związku z powyższym ustalanie wysokości podatku w odniesieniu do liczby mieszkańców danej parafii (zboru, wspólnoty, gminy) jest niezasadne. Po pierwsze, nie pozwala na uwzględnienie w tych wyliczeniach ateistów⁴². Po drugie, w przypadku terenów, na których koegzystują dwa (lub więcej) wyznania i nie jest możliwe ustalenie, wyznawcy którego z nich stanowią mniejszość – wyklucza obniżenie stawki ryczałtu. Po trzecie, niezrozumiałe jest dopuszczanie przez ustawodawcę możliwości ustalania liczby mieszkańców na podstawie różnych zbiorów danych. Co do zasady, wiążące znaczenia mają dane właściwych organów administracji i gmin prowadzących ewidencje ludności (na marginesie one również nie są miarodajne, gdyż nie uwzględniają osób, które mimo zameldowania na terenie danej gminy faktycznie tam nie przebywają, gdyż np. wyjechały za granicę)⁴³. Jednak, aby obniżyć stawki ryczałtu – w warunkach określonych w art. 46 ust. 2 ustawy o ryczałcie – osoba duchowna dołącza do wniosku oświadczenie o liczbie wyznawców, które jest wiążące dla organu podatkowego, w tym znaczeniu, że organ ten nie dysponuje żadnymi instrumentami pozwalającymi na weryfikację prawdziwości (a przede wszystkim kompletności) zawartych w oświadczeniu danych. Brak możliwości weryfikacji oświadczenia osoby duchownej należy przy tym ocenić pozytywnie, gdyż – w mojej ocenie – przyznanie takich kompetencji prowadziło do naruszenia konstytucyjnych gwarancji wolności sumienia i wyznania (art. 47 oraz art. 53 w związku z art. 51 Konstytucji).

Wreszcie, należy zwrócić uwagę na irrelevantność omawianej przesłanki kalkulowania stawki ryczałtu w odniesieniu do tych wyznań, które ze względu na rozproszenie miejsc zamieszkania wyznawców nie tworzą zwartych obszarów, tj. wyznania skupiające wiernych zamieszkujących często kilka województw (np. świadkowie Jehowy).

Powyższe krytyczne uwagi należy także odnieść do niedookreślonych pojęć pojawiających się w treści komentowanych przepisów ustawy o ryczałcie. Choć postulat formułowania legalnych definicji wszystkich

⁴² O tym, że nie jest to problem czysto teoretyczny, świadczy orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach dotyczących apostazji (zob. np. wyroki WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2014 r., sygn. akt II SA/Wa 14/14 oraz 11 stycznia 2012 r., sygn. akt II SA/Wa 2026/11, a także wyrok NSA z dnia 18 października 2013 r., sygn. akt I OSK 1487/12).

⁴³ Por. art. 1, art. 4 i art. 10 ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (Dz.U. 2006, nr 139, poz. 993, ze zm.).

terminów ustawowych należy uznać za daleko idący, stopień niedookreśloności użytych przez ustawodawcę oznaczeń nie może naruszać zasady poprawnej legislacji. Zwroty (pojęcia) niedookreślone i nieostre istnieją bowiem w każdym systemie prawnym. Nie jest możliwe skonstruowanie przepisów, które wykluczałyby jakikolwiek margines swobody odczytania. Jednakże problemem nie jest samo użycie przez ustawodawcę zwrotu o nieostrych konturach w tekście przepisu, lecz jego wykorzystanie przy odkodowaniu normy jednostkowego zastosowania⁴⁴.

W komentowanej regulacji ustawodawca posłużył się następującymi – w moim przekonaniu – nieostrymi pojęciami.

Po pierwsze, poza zawężeniem zakresu podmiotowego regulacji wyłącznie do osób duchownych reprezentujących zarejestrowane Kościoły i związki wyznaniowe nie zdefiniował jej adresata, tj. osoby duchownej. Biorąc pod uwagę wyłącznie wyznania chrześcijańskie, rzeczywiście pojęcie to będzie rozumiane jednoznacznie. Jednakże nie znajdziemy prostego odpowiednika tego terminu (a w szczególności funkcji wikariusza i proboszcza czy rektora) wśród wyznań niechrześcijańskich. W orzecznictwie (także na tle innych ustaw) podjęto próby zdefiniowania pojęć duchowny i osoba duchowna. W jego świetle – na potrzeby omawianej regulacji – należy uznać, że zdefiniowanie tego pojęcia wymaga każdorazowo zapoznania się zasadami funkcjonowania danego Kościoła lub związku wyznaniowego⁴⁵.

Po drugie, pojęcie określające zakres przedmiotowy ryczałtu – opłaty otrzymywane w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim – należy uznać za niepoprawne w świetle celów ustawy. Zgodnie z przyjętym w doktrynie prawa rozumieniem pojęcia opłaty, stanowi ona świadczenie pieniężne pobierane jako należność za świadczone usługi⁴⁶. W myśl użytego przez ustawodawcę sformułowania należy zatem przyjąć, że opodatkowaniu w formie ryczałtu podlegają wyłącznie przychody, które są świadczeniem pieniężnym. Wszelkie inne świadczenia otrzymywane przez osoby duchowne w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim (np. wartość usługi polegającej na transporcie duchownego „od domu do domu” w czasie tzw. kołеды) powinny więc podlegać opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Co więcej, przychody osób duchownych, do których stosuje się ustawę o ryczałcie, muszą mieć charakter ekwiwalentu za działania podejmowane przez osobę duchow-

⁴⁴ Szerzej na temat roli pojęć i zwrotów niedookreślonych w systemie prawa zob. wyrok TK z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29.

⁴⁵ Zob. uchwała SN z dnia 6 maja 1992 r., sygn. akt I KZP1/92 oraz wyrok NSA z dnia 19 września 2000 r., sygn. akt III SA 1411/00.

⁴⁶ Zob. H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 5 i n.

ną w związku z określoną formą praktyk czy zwyczajów religijnych (np. udzielenie sakramentu, wizyta duszpasterska). Opodatkowaniu w tej formie nie będą zatem podlegały datki i inne ofiary przekazywane przez wyznawców na cele inne niż te związane z wykonywaniem przez duchownego funkcji o charakterze duszpasterskim, np. ufundowanie przez wiernych nowego dachu na plebanii. Tego typu przychód powinien zatem zostać opodatkowany na zasadach ogólnych.

Wydaje się, że wolą ustawodawcy było jednak objęcie ryczałtem wszelkiego rodzaju ofiar i darowizn przekazywanych duchownym. Wprowadzenie tej uproszczonej formy opodatkowania miało bowiem – co do zasady – wyłączyć osoby duchowne spod zakresu stosowania ogólnych zasad opodatkowania dochodów. W konsekwencji, trafniejszym terminem określającym zakres przedmiotowy omawianej regulacji byłoby pojęcie: datków lub ofiar, nie zaś opłat.

Powyższe zastrzeżenia przemawiają za uznaniem, że instytucja prawa podatkowego, jaką jest ryczałt od przychodów osób duchownych, nie odpowiada wymogom stawianym przez konstytucję regulacjom z zakresu prawa daninowego. Poza wskazanymi wyżej uwagami dotyczącymi legislacyjnej poprawności, w szczególności dotyczącymi dostatecznej jednoznaczności i precyzji przepisów ustawy o ryczałcie w zakresie odnoszącym się do przychodów osób duchownych, należy podkreślić, że stosowanie tych przepisów zawsze prowadzi do niesprawiedliwego obciążenia podatkiem. Cele przyświecające wprowadzeniu tej uproszczonej formy opodatkowania przychodów nie są przy tym wystarczające – w moim przekonaniu – aby uzasadnić tak uznaniowe (oraz nieodzwierciedlające rzeczywistej i złożonej struktury dochodów tej grupy społecznej) kalkulowanie stawki podatku. W mojej ocenie, nawet gdyby przyjąć, iż te zasady opodatkowania powinny mieć zastosowanie tylko do osób duchownych wyznań chrześcijańskich, to z kolei brak odniesienia w sposobie kalkulacji stawki podatku do zróżnicowanego terytorialnie stopnia zamożności i religijności społeczeństwa polskiego (np. między zachodnią a wschodnią częścią Polski, między terenami zurbanizowanymi a wiejskimi) także nie pozwala na pozostawienie tej regulacji w systemie prawa.

Krytycznej oceny omawianych unormowań nie przekreśla prawo osoby duchownej do zrzeczenia się opodatkowania w formie ryczałtu, a także dane statystyczne, w świetle których wierni Kościoła katolickiego stanowią (przynajmniej formalnie) przeważającą większość ogółu ludności Polski. Zadaniem ustawodawcy jest jednak tworzenie jasnych, precyzyjnych przepisów prawa w poszanowaniu dla wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawa gwarancji bezpieczeństwa prawnego obywateli. Cel polegający na uproszczeniu kalkulacji zobowiązań podatkowych określonej (stosunkowo nielicznej) grupy społecznej nie może zatem

wystarczająco uzasadniać ustanowienia regulacji, której nieprzemysłana konstrukcja zakłada niesprawiedliwe i oderwane od realiów społecznych kalkulowanie stawki podatku.

Wykaz literatury

- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Komentarz do art. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne*, [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz*, ABC, 2011, teza 5.
- Dzwonkowski H. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- Etel L., *Czy kościoły i księża płacą w Polsce podatki*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 6.
- Etel L., Sitniewski P., *Opodatkowanie kościołów oraz osób duchownych w Polsce*, BAS, kwiecień 2002, informacja 888, biurose.sejm.gov.pl (dostęp 16.11.2015).
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.
- Orzeczenie TK z dnia 12 grudnia 1994 r., K 3/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 42.
- Orzeczenie TK z dnia 23 października 1995 r., K 4/95, OTK ZU nr 2/1995, poz. 11.
- Orzeczenie TK z dnia 3 września 1996 r., sygn. K 10/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 33.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Raport Głównego Ośrodka Statystycznego, *Wyznania religijne. Stowarzyszenia narodowościowe i etniczne w Polsce 2009-2011*, Warszawa 2013, www.stat.gov.pl (dostęp 13.09.2014).
- Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2013*, Warszawa 2013, www.stat.gov.pl (dostęp 13.09.2014).
- Uchwała SN z dnia 6 maja 1992 r., sygn. akt I KZP1/92.
- Wyrok NSA (do 2003.12.31) we Wrocławiu z dnia 24 stycznia 2002 r., sygn. akt I SA/Wr 1893/99, LEX nr 78092.
- Wyrok NSA z dnia 19 września 2000 r., sygn. akt III SA 1411/00.
- Wyrok NSA z dnia 18 października 2013 r., sygn. akt I OSK 1487/12.
- Wyrok TK z dnia z 12 maja 1998 r., U 17/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 34.
- Wyrok TK z dnia: 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4.
- Wyrok TK z dnia 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217.
- Wyrok TK z dnia 27 lutego 2002 r., K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6.
- Wyrok TK z dnia 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26.
- Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33.
- Wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83.
- Wyrok TK z dnia 30 listopada 2004 r., SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110.
- Wyrok TK z dnia 27 grudnia 2004 r., SK 35/02, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 119.
- Wyrok TK z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29.
- Wyrok TK z dnia 29 listopada 2006 r., SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156.
- Wyrok TK z dnia 19 lipca 2007 r., K 11/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 81.
- Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127.
- Wyrok TK z dnia 9 października 2007 r., SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103.
- Wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138.

- Wyrok TK z dnia 26 października 2010 r., K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80.
Wyrok TK z dnia 17 listopada 2010 r., SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103.
Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 21.
Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43.
Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71.
Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76.
Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80.
Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97.
Wyrok TK z dnia 3 grudnia 2013 r., P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133.
Wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79.
Wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12 OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113.
Wyrok WSA w Opolu z dnia 6 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Op 531/13, LEX nr 1391791.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 stycznia 2012 r., sygn. akt II SA/Wa 2026/11.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2014 r., sygn. akt II SA/Wa 14/14.