Ewelina Gierach

Ocena zgodności z Konstytucją poselskiego projektu ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych¹

Assessment of compliance with the Constitution of the Republic of Poland of the Deputies' Bill on the Transparency of Revenues of Churches and Religious Associations and the Abolition of Their Financial Privileges

The author raises arguments in favour of considering the proposed solutions unconstitutional. The amendments to the provisions of particular statutes, envisaged in the Bill, which regulate the relations between the State and individual churches and religious associations, do not meet the constitutional requirement of consensual regulation of relations. Furthermore, it should be considered whether the *vacatio legis* proposed in the bill is sufficient for the addressees of the regulation to adapt to the new solutions. Legislative shortcomings of the draft were also indicated.

Keywords: Catholic Church, church, religious association, transparency, public finances, Constitution, concordat

Autorka podnosi argumenty przemawiające za uznaniem proponowanych rozwiązań za niekonstytucyjne. Przewidziane w projekcie zmiany w przepisach ustaw partykularnych, regulujących stosunki państwa z poszczególnymi kościołami i związkami wyznaniowymi, nie spełniają wynikającego z Konstytucji wymogu konsensualnej regulacji stosunków. Należy ponadto rozważyć, czy zaproponowana w projekcie *vacatio legis* jest wystarczająca do tego, aby adresaci regulacji dostosowali się do nowych rozwiązań. Wskazano także mankamenty legislacyjne projektu.

Słowa kluczowe: Kościół katolicki, kościół, związek wyznaniowy, jawność, finanse publiczne, Konstytucja, konkordat

Doktor nauk prawnych, adiunkt ■

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Konstytucyjnego, WARSZAWA, POLSKA ■

e.gierach@uksw.edu.pl ■ <https://orcid.org/0000-0002-2689-786X>

Przedmiot opinii

Opinia dotyczy zgodności z Konstytucją RP poselskiego projektu ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych; dalej: projekt. Opinia uwzględnia stan prawny na dzień jej sporządzenia.

¹ *Opinia prawna w sprawie zgodności z Konstytucją poselskiego projektu ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych* sporządzona 28 września 2020 r. na zlecenie Szefa Kancelarii Sejmu; BAS-WAP-1853/20.

Zakres proponowanych zmian²

Przedmiotem projektowanej ustawy jest:

- wprowadzenie obowiązku ewidencjonowania i ujawniania organom Krajowej Administracji Skarbowej i następnie publikowania w Biuletynie Informacji Publicznej (dalej: BIP) informacji o przysporzeniach przekazywanych kościołom i związkom wyznaniowym przez jednostki sektora finansów publicznych (art. 3 i art. 5 projektu),
- wprowadzenie obowiązku ewidencjonowania i ujawniania przychodów przez jednostki organizacyjne kościołów, związków wyznaniowych oraz inne kościelne osoby prawne organom Krajowej Administracji Skarbowej i następnie publikowania w BIP (art. 4 projektu).
- zmiany przepisów 21 ustaw, w następstwie których nastąpi:
 - likwidacja Funduszu Kościelnego (art. 14 projektu),
 - likwidacja opłacania składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe duchownych, członków zakonów kontemplacyjnych klauzurowych, misjonarzy w okresach pracy na terenach misyjnych przez Fundusz Kościelny (art. 31 projektu),
 - likwidacja opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne duchownych oraz alumnów wyższych seminariów duchownych i teologicznych, postulantów, nowicjuszy i juniorystów oraz ich odpowiedników, z wyłączeniem osób duchownych będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych lub zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych przez Fundusz Kościelny, dotowany przez budżet państwa w tym zakresie (art. 33 projektu),
 - likwidacja prawa realizacji inwestycji kościelnych, tj. niesłużących bezpośrednio celom sakralnym (art. 16, 17, 20, 21, 23, 24, 25, 27, 28, 29 projektu),
 - likwidacja zwolnienia od opodatkowania z tytułu przychodów ze swojej działalności niegospodarczej (art. 16, 17 projektu),
 - likwidacja zwolnienia z obowiązku prowadzenia dokumentacji wymaganej przez przepisy o zobowiązaniach podatkowych w przypadku przychodów ze swojej działalności niegospodarczej (art. 16, 17 projektu),
 - likwidacja zwolnienia podatkowego z podatku od nieruchomości używanej do celów niemieszkalnych z wyjątkiem części zajmowanej na wykonywanie działalności gospodarczej (art. 15, 16, 17, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 projektu),

² Wykaz projektowanych zmian przytaczam za: K. Kurczewska, *Ocena skutków regulacji zawartych w poselskim projekcie ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych*, BAS-WASiE-1419/20, niepubl.

- uwyrażnienie braku zwolnienia podatkowego dochodów z działalności gospodarczej osób prawnych kościołów i związków wyznaniowych przeznaczonych na inwestycje kościelne inne niż punkty katechetyczne i zakłady charytatywno-opiekuńcze (art. 15, 16, 17 projektu),
- likwidacja uprawnienia do nieodpłatnego nabywania własności przez osoby prawne Kościoła katolickiego – które po dniu 8 maja 1945 r. podjęły działalność na tzw. ziemiach zachodnich i północnych – gruntów znajdujących się w zasobach Państwowego Funduszu Ziemi albo w Zasobie Własności Rolnej Skarbu Państwa (art. 16 projektu),
- likwidacja możliwości dotowania i subwencjonowania kościołów i związków wyznaniowych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz dokonywania przysporzeń majątkowych pod tytułem darowizny kościołom i związkom wyznaniowym przez spółki prawa handlowego z udziałem Skarbu Państwa, państwowych jednostek organizacyjnych lub jednostki samorządu terytorialnego bez wyraźnej podstawy w ustawie (art. 15 projektu),
- likwidacja prawa obywateli do zmniejszenia kwoty podatku dochodowego od osób fizycznych przez odliczenie od dochodu kwoty darowizn przekazanych na cele kultu religijnego – w wysokości dokonanej darowizny, do kwoty stanowiącej 6% dochodu (art. 18 projektu),
- likwidacja prawa osób prawnych do zmniejszenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych przez odliczenie od dochodu kwoty darowizn przekazanych na cele kultu religijnego – do kwoty 10% dochodu (art. 19 projektu),
- likwidacja uprawnień nabycia w drodze bezprzetargowej w sytuacji zbycia nieruchomości kościołom i związkom wyznaniowym na cele działalności sakralnej (art. 30 projektu),
- likwidacja uprawnień do otrzymania bonifikaty od ceny sprzedaży nieruchomości w drodze bezprzetargowej, w sytuacji sprzedaży nieruchomości kościołom i związkom wyznaniowym na cele działalności sakralnej (art. 30 projektu),
- likwidacja ochrony przed prawem pierwokupu Skarbu Państwa w obrocie nieruchomościami między kościelnymi osobami prawnymi Kościoła katolickiego (art. 16 projektu),
- likwidacja ochrony przed prawem pierwokupu gminy w sytuacji sprzedaży nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego następującego między osobami prawnymi tego samego kościoła lub związku wyznaniowego (art. 30 projektu),
- likwidacja uprawnień do nabycia nieruchomości rolnej przez osoby prawne działające na podstawie przepisów o stosunku państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (art. 32 projektu),

- likwidacja ochrony przed prawem wykupu przez Krajowy Ośrodek działający na rzecz Skarbu Państwa w sytuacji, gdy przeniesienie własności nieruchomości rolnej następuje między osobami prawnymi tego samego kościoła lub związku wyznaniowego (art. 32 projektu),
- likwidacja ochrony przed prawem dzierżawcy do pierwokupu dzierżawionej nieruchomości rolnej w sytuacji sprzedaży tej nieruchomości między osobami prawnymi tego samego kościoła lub związku wyznaniowego (art. 32 projektu).

Ocena konstytucyjności proponowanych rozwiązań

1. Opiniowany projekt dotyczy materii stosunków między państwem a kościołami i związkami wyznaniowymi. Na poziomie konstytucyjnym relacje te normuje art. 25 ustawy zasadniczej, który w kolejnych ustępach określa zasady nimi rządzące. Są to:

- równouprawnienie kościołów i innych związków wyznaniowych (ust. 1),
- bezstronność władz publicznych w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych (ust. 2),
- wzajemne poszanowanie niezależności i autonomii państwa oraz kościołów i innych związków wyznaniowych (ust. 3),
- współdziałanie państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi (ust. 3),
- konsensualna regulacja stosunków między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi, w formach odpowiadających ich specyfice (ust. 4 i ust. 5)³.

Dla oceny zgodności z Konstytucją projektowanej regulacji szczególne znaczenie ma ostatnia ze wskazanych wyżej zasad. Jest ona „konsekwencją uznania autonomii i niezależności wspólnot religijnych i wymaga, by – w sprawach tą autonomią i niezależnością objętych [...] – określanie stosunków państwa z kościołami i innymi związkami wyznaniowymi nie następowało w sposób jednostronny”⁴. Co jednak istotne, ustrojodawca przyjął zróżnicowaną formę regulacji stosunków z Kościołem katolickim i z pozostałymi kościołami i związkami wyznaniowymi.

2. W myśl art. 25 ust. 4 Konstytucji stosunki między Rzeczypospolitą Polską a Kościołem katolickim określają umowa międzynarodowa zawarta ze Stolicą Apostolską oraz ustawy. Oceniając konstytucyjność projektowanych regulacji,

³ Zob. wyroki TK z: 2 kwietnia 2003 r., sygn. akt K 13/02; 14 grudnia 2009 r., sygn. akt K 55/07.

⁴ L. Garlicki, Komentarz do art. 25 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, s. 20.

należy zatem w pierwszej kolejności zwrócić uwagę na ich zgodność z przepisami konkordatu między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską podpisanego w Warszawie 28 lipca 1993 r. (Dz.U. 1998, nr 51, poz. 318; dalej: konkordat). Konkordat jest bowiem umową międzynarodową ratyfikowaną na podstawie uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie i – zgodnie z art. 91 ust. 1 i 2 Konstytucji – stanowi część krajowego porządku prawnego i ma pierwszeństwo stosowania wobec regulacji zawartych w ustawach zwykłych i aktach podustawowych. Regulację tę dopełniają przepisy ustawy z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2019, poz. 1347).

Zgodnie z art. 22 ust. 2 konkordatu: „Przyjmując za punkt wyjścia w sprawach finansowych instytucji i dóbr kościelnych oraz duchowieństwa obowiązujące ustawodawstwo polskie i przepisy kościelne Układające się Strony stwórzają specjalną komisję, która zajmie się koniecznymi zmianami. Nowa regulacja uwzględni potrzeby Kościoła biorąc pod uwagę jego misję oraz dotychczasową praktykę życia kościelnego w Polsce”. Ponadto: „Władzom państwowym wskazana zostanie instytucja kościelna lub instytucje kościelne kompetentne w sprawach wymienionych w ustępie 2” (ust. 3). Kolejny art. 22 ust. 4 konkordatu stanowi, 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”.

Rada Ministrów zawarła swoje stanowisko w sprawie interpretacji cytowanych wyżej postanowień konkordatu w deklaracji rządu Rzeczypospolitej Polskiej z 15 kwietnia 1997 r. w celu zapewnienia jasnej wykładni przepisów konkordatu między Stolicą Apostolską a Rzeczpospolitą Polską, podpisanego w Warszawie w dniu 28 lipca 1993 r. (M.P. 1998, nr 4, poz. 51; dalej: deklaracja z 15 kwietnia 1997 r.). Rada Ministrów stwierdziła w ust. 6 wymienionej deklaracji, że: „Konkordat uznaje określone ustawodawstwem polskim kompetencje organów państwowych do regulowania kwestii 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 3”.

Z kolei art. 27 konkordatu stanowi: „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”. Rada Ministrów w cytowanej deklaracji z 15 kwietnia 1997 r. wyraziła stanowisko, że „zasady wyrażone w artykule 27 i 28 Konkordatu będą stosowane przy poszanowaniu konstytucyjnie określonych kompetencji Rządu Rzeczypospolitej Polskiej oraz poszanowaniu kompetencji Stolicy Apostolskiej i Konferencji Episkopatu Polski”.

Przywołany art. 22 konkordatu przewiduje dostosowanie prawodawstwa polskiego w sprawach finansowych instytucji i dóbr kościelnych oraz duchowieństwa do potrzeb kościoła przy uwzględnieniu jego misji i dotychczasowej

praktyki życia kościelnego w Polsce. W tym celu strony mają powołać specjalną komisję, która ma zająć się koniecznymi zmianami. Celem rozważanego przepisu nie jest unormowanie trybu wykonywania szczegółowych rozwiązań zawartych w innych postanowieniach konkordatu, ale trybu wprowadzenia szerokich zmian prawodawczych wykraczających poza zakres wymienionych postanowień. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że przepis ten dotyczy przede wszystkim ubezpieczenia społecznego duchownych i wynagradzania duchownych pracujących w duszpasterstwie, ustalenia wysokości świadczeń z Funduszu Kościelnego na rzecz potrzeb Kościoła oraz ustalenia zasad rozgraniczania działalności gospodarczej i niegospodarczej kościelnych osób prawnych⁵.

Artykuł 27 konkordatu dotyczy zaś wyłącznie spraw wymagających nowych lub dodatkowych rozwiązań. Regulacje takie wymagają nowej umowy między układającymi się stronami albo uzgodnień między rządem Rzeczypospolitej Polskiej i Konferencją Episkopatu Polski upoważnioną do tego przez Stolicę Apostolską.

Na tym tle należy odnotować, że w zakresie odnoszącym się do sytuacji prawnej Kościoła katolickiego w Polsce projektowane zmiany nie spełniają sformułowanego w art. 25 Konstytucji oraz w przepisach konkordatu wymogu konsensualnej regulacji stosunków. Z przywołanych wyżej przepisów konkordatu wynika, że szeroko pojęte sprawy finansowe instytucji i dóbr kościelnych oraz duchowieństwa wymagają zapoznania się z opinią strony kościelnej lub zawarcia nowych umów albo uzgodnień między rządem Rzeczypospolitej Polskiej i Konferencją Episkopatu Polski. Bez wątplenia przewidziane w opiniowanym projekcie uregulowania przewidujące w szczególności obowiązek ewidencjonowania i upubliczniania informacji o przychodach otrzymywanych przez kościoły i związki wyznaniowe, likwidację Funduszu Kościelnego; kwestię opłacania składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe oraz zdrowotne duchownych, zakaz realizacji inwestycji kościelnych czy też likwidację uprawnień do nabycia nieruchomości rolnej i do nieodpłatnego nabywania własności gruntów przez osoby prawne Kościoła katolickiego na ziemiach zachodnich i północnych, są objęte tym nakazem.

3. Opiniowany projekt przewiduje ponadto zmiany przepisów tzw. ustaw partykularnych regulujących stosunek państwa do poszczególnych kościołów i związków wyznaniowych. Tymczasem ustawy te, uchwalone często jeszcze przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r., przewidują uprawnienia organów związków religijnych, których dotyczą, do opiniowania zmian w nich ustanawianych⁶.

⁵ Zob. J. Krukowski, *Konkordat polski. Znaczenie i realizacja*, Lublin 1999, s. 172–174.

⁶ Zob. W. Odrowąż-Sypniewski, *Opinia prawna w sprawie potrzeby przeprowadzenia konsultacji z kościołami i związkami wyznaniowymi projektu ustawy o Komisji prawdy i zadośćuczynienia w sprawach związanych z zachowaniami o charakterze pedofilskim*

Obowiązek zasięgnięcia opinii wspólnoty religijnej przed dokonaniem zmiany ustawy przewidziany jest w następujących ustawach:

- art. 1 ust. 3 ustawy z 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Reformowanego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2015, poz. 483), który przewiduje, że „zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Konsystorza Kościoła”,
- art. 5 ust. 2 ustawy z 13 maja 1994 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Augsburskiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2015, poz. 43), który przewiduje, że „zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Synodu Kościoła”,
- art. 1 ust. 3 ustawy z 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ewangelicko-Methodystycznego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2014, poz. 1712), który przewiduje, że „wszelkie zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Rady Kościoła”,
- art. 1 ust. 3 ustawy z 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Chrześcijan Baptystów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2015, poz. 169), który stanowi, że „wszelkie zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Prezydium Rady Kościoła”,
- art. 1 ust. 3 ustawy z 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Polskokatolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2014, poz. 1599), który przewiduje, że „wszelkie zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Rady Synodalnej”,
- art. 1 ust. 3 ustawy z 30 czerwca 1995 r. o stosunku Państwa do Kościoła Adwentystów Dnia Siódmego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2014, poz. 1889), który przewiduje, że „wszelkie zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Zarządu Kościoła”,
- art. 1 ust. 3 ustawy z 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do żydowskich gmin wyznaniowych w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2014, poz. 1798), który przewiduje, że „wszelkie zmiany ustawy wymagają uprzedniej opinii zarządu Związku Gmin Wyznaniowych Żydowskich”,
- art. 1 ust. 3 ustawy z 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2015, poz. 44), który przewiduje, że „wszelkie zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Rady Przełożonych Kościoła”,
- art. 1 ust. 3 ustawy z 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Starokatolickiego Mariawitów w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2015, poz. 14), który przewiduje, że „wszelkie zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Rady Kościoła”,

osób duchownych (przedstawiciel wnioskodawców poseł Joanna Scheuring-Wielgus), BAS-WAP-1864/20, niepubl. W tej części analizy szeroko korzystam z ustaleń poczynionych w niniejszej opinii.

- art. 1 ust. 3 ustawy z 20 lutego 1997 r. o stosunku Państwa do Kościoła Ziełonoświątkowego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 2015, poz. 13), który przewiduje, że „wszelkie zmiany niniejszej ustawy wymagają uprzedniej opinii Prezydium Naczelnej Rady Kościoła”,

Jednocześnie odnotować należy, że brak jest analogicznych postanowień w kilku innych przedkonstytucyjnych powszechnie obowiązujących aktach partykularnych, tj. w:

- ustawie z 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej,
- ustawie z 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego (Dz.U. nr 66, poz. 287, ze zm.),
- ustawie z 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Muzułmańskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 30, poz. 240),
- ustawie z 21 kwietnia 1936 r. o stosunku Państwa do Karaïmskiego Związku Religijnego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 30, poz. 241, ze zm.),
- rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z mocą ustawy z 28 marca 1928 r. o stosunku Państwa do Wschodniego Kościoła Staroobrzędowego (Dz.U. nr 38, poz. 363, ze zm.).

Wynikająca z art. 25 ust. 5 Konstytucji zasada regulacji stosunków między państwem a kościołami i związkami wyznaniowymi w drodze dwustronnej oznacza, że warunkiem uchwalenia bądź zmiany ustawy regulującej stosunek państwa do poszczególnych wspólnot religijnych (niezależnie od tego, czy sama ustawa takie regulacje zawiera) jest wymóg zawarcia wcześniejszej umowy między Radą Ministrów a przedstawicielami danego kościoła. Umowa zawierana przez Radę Ministrów z właściwymi przedstawicielami kościołów i związków wyznaniowych determinuje lub wręcz przesądza treść przyszłej ustawy partykularnej⁷.

Zakres przedmiotowy art. 25 ust. 5 Konstytucji obejmuje ogół spraw właściwych wzajemnym relacjom państwa i danego związku wyznaniowego. Ramy konstytucyjne merytorycznej treści ustaw partykularnych wyznaczają zasady: autonomii i niezależności, współdziałania państwa i związków wyznaniowych, a także zasada swobody umów⁸. Chodzi zarazem o sprawy wynikające z natury wspólnoty religijnej. Obowiązek konsensualnej regulacji „nie odnosi się do sfer, w których wspólnota ta występuje jako „normalny” podmiot prawa czy uczestnik stosunków prawnych”⁹. Treść art. 25 ust. 5 Konstytucji przesądza o tym, że przepis ten „nie dotyczy stanowienia przepisów, wyrażających normy o charak-

⁷ Z. Witkowski, *Opinia w sprawie zagadnień prawnych wynikających z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Legislacyjny” 2000, nr 2, s. 104, a także wyrok TK z 2 kwietnia 2003 r., sygn. akt K 13/02.

⁸ 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. Stanisz, M. Ordon, Lublin 2013, s. 266.

⁹ L. Garlicki, *Komentarz do art. 25, op. cit.*, s. 22–23.

terze generalnym, dotyczących w ogóle kościołów i innych związków wyznaniowych jako pewnej kategorii adresatów norm prawnych czy wspólnot religijnych, o ile są zaliczane do kategorii adresatów norm prawnych, niewyodrębnionych na podstawie kryterium konfesyjnego, np. jako przedsiębiorcy czy podatnicy. Przyjęcie odmiennej interpretacji musiałoby skutkować absurdalnym wymogiem uzgadniania przez Radę Ministrów z zainteresowanymi związkami wyznaniowymi każdej ustawy potencjalnie dotyczącej tych podmiotów”¹⁰.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego z art. 25 Konstytucji wynika dla organów władzy publicznej obowiązek poszukiwania w sferze stosunków z kościołami i związkami wyznaniowymi rozwiązań prawodawczych o charakterze konsensualnym. „Ustawodawca nie może zatem podejmować jednostronnych ingerencji w sferę stosunków między poszczególnymi kościołami i związkami wyznaniowymi”¹¹. Standard wynikający z art. 25 ust. 5 odnosi się przy tym zarówno do „pierwotnie” uchwalonych ustaw partykularnych normujących po raz pierwszy sytuację prawną danej wspólnoty religijnej, jak i co do zasady do ustaw nowelizujących ustawy partykularne. W piśmiennictwie wskazuje się przykładowo, że zmiany tych postanowień ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, które prowadziłyby do modyfikacji relacji pomiędzy państwem a konkretnymi związkami religijnymi określonymi w indywidualnych aktach ustawodawczych, jeżeli miałyby wiązać się z redukcją uprawnień wspólnot religijnych, mogą być ocenione jako wymagające zgody zainteresowanych związków wyznaniowych wyrażonej w formie umownej¹². Można zatem przyjąć, że „reżim” art. 25 ust. 5 Konstytucji rozciąga się na wszelkie postanowienia ustawowe prowadzące do unormowania w sposób ogólny sytuacji kościołów i innych związków wyznaniowych, które wywierałyby skutki: (1) w sferze objętej autonomią związków religijnych o statusie unormowanym w ustawie partykularnej lub (2) w sferze objętej treścią tych ustaw¹³.

W konsekwencji w świetle art. 25 ust. 5 Konstytucji uregulowanie w szczególności spraw majątkowych, podatkowych, kwestii ubezpieczenia duchownych kościołów i związków wyznaniowych, a także innych wymienionych wcześniej w niniejszej opinii zmian wymaga zawarcia uprzedniego porozumienia między Radą Ministrów a poszczególnymi wspólnotami religijnymi.

4. Zgodnie z projektem ustawa miałaby wejść w życie w terminie 6 miesięcy od dnia jej ogłoszenia. Wyjątkiem byłyby przepisy dotyczące likwidacji prawa obywateli oraz osób prawnych do zmniejszenia kwoty podatku dochodowego

¹⁰ P. Borecki, *Artykuł 25 ust. 5 Konstytucji RP 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, s. 370.

¹¹ Wyrok TK z 2 kwietnia 2003 r., sygn. akt K 13/02.

¹² P. Borecki, *Artykuł 25 ust. 5, op. cit.*, s. 374.

¹³ Por. *ibidem*, s. 376.

przez odliczenie od dochodu kwoty darowizn przekazanych na cele kultu religijnego, które miałyby wejść w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa¹⁴. Celem odpowiedniej *vacatio legis* jest zapewnienie adresatom prawa czasu na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania¹⁵. W odniesieniu do różnych regulacji „odpowiednia” będzie różna *vacatio legis*¹⁶. W ocenie Trybunału „«odpowiedniość» *vacationis legis* należy rozpatrywać w kontekście możliwości zapoznania się z treścią nowych przepisów przez adresatów i pokierowania swoimi sprawami z ich uwzględnieniem”¹⁷. Ostateczna ocena zależy od wszystkich okoliczności, w tym od przedmiotu i treści nowych unormowań, a także kręgu podmiotów, których dotyczą ustanowione unormowania¹⁸.

Niezależnie od powyższego swoboda regulacyjna ustawodawcy ograniczona jest innymi wymogami wynikającymi z art. 2 Konstytucji. Do standardów tych należy w szczególności zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowiącego przez nie prawa, a także ochrony praw nabytych oraz ochrony interesów w toku¹⁹. Trybunał stoi na stanowisku, że „zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Chociaż zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, na ustawodawcy ciąży szczególny obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek: «1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji» (sygn. K 45/01). Obowiązkiem ustawodawcy, ze względu na ochronę interesów w toku, jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzą inną możliwość dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. np. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1)”²⁰.

¹⁴ Zob. np. wyrok z 22 września 2005 r., sygn. akt KP 1/05.

¹⁵ Np. wyroki z: 12 grudnia 2012 r., sygn. akt K 1/12; 15 grudnia 1997 r., sygn. akt K 13/97; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99.

¹⁶ Zob. wyrok z 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04.

¹⁷ Zob. orzeczenie TK z 11 września 1995 r., sygn. akt P 1/95.

¹⁸ Tak: wyrok TK z 12 grudnia 2012 r., sygn. akt K 1/12, oraz przywołane tam orzecznictwo.

¹⁹ Wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. akt K 45/01.

²⁰ Wyrok TK z 10 lutego 2015 r., sygn. akt P 10/11.

Biorąc pod uwagę charakter projektowanych zmian – w szczególności wprowadzenie zakazu realizacji inwestycji kościelnych niesłużących bezpośrednio celom sakralnym oraz inne regulacje powodujące w istocie znaczne uszczuplenie przywilejów podmiotów objętych zakresem ustawy przekładające się wprost na ich sytuację finansową – należałoby rozważyć, czy zaproponowana w projekcie *vacatio legis* jest wystarczająca do tego, aby adresaci regulacji dostosowali się do nowych rozwiązań. Likwidacja Funduszu Kościelnego; likwidacja opłacania składek na ubezpieczenie emerytalne, rentowe i wypadkowe duchownych, likwidacja opłacania składek na ubezpieczenie zdrowotne duchownych, likwidacja prawa realizacji inwestycji kościelnych, likwidacja uprawnień do nabycia nieruchomości rolnej i likwidacja uprawnienia do nieodpłatnego nabywania własności gruntów przez osoby prawne Kościoła katolickiego na ziemiach zachodnich i północnych w krótkim terminie wskazanym w projekcie ustawy, bez uwzględnienia konieczności opracowania nowych podstaw prawnych dla samodzielności i samowystarczalności ekonomicznej kościołów i związków wyznaniowych oraz ich osób prawnych może godzić w wynikający z art. 2 Konstytucji nakaz zastosowania odpowiedniej *vacatio legis*.

Uwagę zwraca ponadto brak przepisów przejściowych odnoszących się do rozpoczętych już inwestycji kościelnych, których zakończenie nie jest możliwe przed wejściem w życie projektowanej regulacji.

Wątpliwości budzi ponadto określenie dnia wejścia w życie wskazanych wyżej przepisów konkretną, stosunkowo bliską, datą 1 stycznia 2021 r. Uchwalenie projektowanej ustawy przed upływem tego terminu nie jest pewne. Biorąc pod uwagę obszerność projektu, tempo prac parlamentarnych, może okazać się zbyt wolne, aby ustawa mogła wejść w życie w tym terminie. Ponadto z uwagi na fakt, że w tym przypadku przepisy dotyczą prawa podatkowego szczególnego znaczenia nabiera nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, który powinien być traktowany restryktywnie. Nawet zatem uchwalenie ustawy przed upływem wskazanej w projektowanym przepisie daty może budzić zastrzeżenia.

5. Niezależnie od powyższych zastrzeżeń należy podkreślić, że w projekcie występują – w mojej ocenie możliwe do usunięcia na dalszych etapach postępowania ustawodawczego – wady legislacyjne, mogące powodować niespójność obowiązujących ustawowych regulacji. W szczególności uwagę zwraca treść art. 1 projektu ustawy, który wskazuje zakres przedmiotowy aktu, wymieniając zaledwie jedno spośród wszystkich projektowanych zagadnień. Zwraca także uwagę wprowadzenie w art. 2 pkt 4 projektu niejasnego i mogącego wywoływać trudności interpretacyjne sformułowania „transakcja nie ekwiwalentna”.

Należy ponadto zauważyć, że projektowane zmiany przewidziane w art. 16 i 17 projektu dotyczące kwestii zwolnień od opodatkowania z tytułu przychodów z działalności niegospodarczej są niespójne z obowiązującym art. 13 ust. 2 ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, który nie jest objęty zmianami przewidzianymi w projekcie. W efekcie należy uznać za bezskuteczne usunięcie

z systemu art. 55 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej i art. 40 ust. 2 ustawy o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego.

Bibliografia

- Borecki B., *Artykuł 25 ust. 5 Konstytucji RP 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.
- Garlicki L., *Komentarz do art. 25 [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V, red. L. Garlicki, Warszawa 2005.
- Krukowski J., *Konkordat polski. Znaczenie i realizacja*, Lublin 1999.
- Kurczewska K., *Ocena skutków regulacji zawartych w poselskim projekcie ustawy o jawności przychodów kościołów i związków wyznaniowych oraz zniesieniu ich przywilejów finansowych*, BAS-WASiE-1419/20, niepubl.
- Odrowąż-Sypniewski W., *Opinia prawna w sprawie potrzeby przeprowadzenia konsultacji z kościołami i związkami wyznaniowymi projektu ustawy o Komisji prawdy i zadośćuczynienia w sprawach związanych z zachowaniami o charakterze pedofilskim osób duchownych (przedstawiciel wnioskodawców poseł Joanna Scheuring-Wielgus)*, BAS-WAP-1864/20, niepubl.
- 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.
- Witkowski Z., *Opinia w sprawie zagadnień prawnych wynikających z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Legislacyjny” 2000, nr 2.