

MATEUSZ ZIAJA – LUBLIN

OPODATKOWANIE USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ ADWOKATA KOŚCIELNEGO

Wstęp

Adwokaci kościelni, korzystając z konstytucyjnej¹ zasady wolności działalności gospodarczej, stanowią grupę przedsiębiorców świadczących usługi². Podobnie zresztą o wolności działalności gospodarczej stanowi ustawa *Prawo przedsiębiorców*³. W art. 2 tejże ustawy czytamy: podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach. Co do zasady każdy, kto prowadzi jakąś działalność i uzyskuje z niej dochód, zobowiązany jest do płacenia podatków.

Właściwe sklasyfikowanie usług świadczonych przez przedsiębiorcę ma kluczowe znaczenie dla praktyki, gdyż prawidłowe jej ustalenie pozwala na identyfikację obowiązków wynikających z ustaw podatkowych, a także zastosowanie właściwej stawki podatku. Pomocna w tym celu jest Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług

MATEUSZ ZIAJA – mgr lic., doktorant w Szkole Doktorskiej Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego w dyscyplinie prawo kanoniczne. ORCID: 0009-0004-0717-3366. Kontakt: mateusz.ziaja@opoczta.pl.

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
2. Art. 22 Konstytucji stanowi, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny
3. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.

(PKWiU)⁴ wprowadzona we wrześniu 2014 r. Podstawowym jej przeznaczeniem jest zapewnienie ujednoliconego grupowania produktów i usług w celu jednolitej agregacji danych źródłowych na potrzeby statystyki, co wymaga uwzględnienia jej w ewidencji podstawowej jednostek gospodarczych. PKWiU należy rozróżnić od innego systemu klasyfikacji, jakim jest Polska Klasyfikacja Działalności (PKD)⁵ wprowadzona 24 grudnia 2007 r. Kody PKD służą usystematyzowaniu działalności gospodarczej w celach ewidencyjnych, statystyki publicznej oraz są pomocne w rachunkowości. Do określenia kodu PKD zobowiązani są przedsiębiorcy ubiegający się o wpis w odpowiednim rejestrze przedsiębiorców, zarówno CEiDG, co wynika z art. 5 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy⁶, jak również KRS, co wynika z art. 40 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym⁷. Ze względu na jednolitość i uniwersalność do PKWiU natomiast odwołują się niektóre ustawy podatkowe⁸.

Pojawia się zatem pytanie, jaki charakter mają świadczenia dostarczane przez adwokata kościelnego? Odpowiedź na to pytanie konsekwentnie pomoże ustalić właściwe stawki podatków.

1. Adwokat kościelny

Proces kanoniczny zgodnie z kanonem 1481 CIC/83⁹ przewiduje prawo strony do uczestnictwa w procesie bądź to osobiście, bądź za pośrednictwem pełnomocnika lub adwokata ustanowionego co do zasady przez siebie. Wyjątek stanowią sprawy karne, w których oskarżony musi mieć zawsze adwokata, albo ustanowionego

4. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz. U. poz. 1676 z późn. zm.
5. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz. U. z 2007 r., Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.
6. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 541.
7. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 685 z późn. zm.
8. Zob. art. 5a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 z późn. zm. [dalej: „ustawa VAT”], w zw. z art. 40 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 773; oraz art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2540 z późn. zm., [dalej: „ustawa ryczałtowa”].
9. *Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus*, AAS 1983, Pars II; tekst polski w: *Kodeks Prawa Kanonicznego*, przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu, Poznań 2022.

przez siebie, albo przez sędziego, oraz sprawy sporne, gdy chodzi o małoletnich, lub gdy dotyczą one dobra publicznego. W sprawach tych sędzia ma obowiązek mianować z urzędu obrońcę osobie małoletniej oraz stronie, która obrońcy nie posiada. W literaturze przedmiotu przedstawia się adwokata jako pomagającego radą w sądzie tym, którzy dochodzą swych praw¹⁰, osobę, która udziela stronie rady, broni ją przed sądem i asystuje jej¹¹.

Adwokat udzielający pomocy poza sądem jest jedynie doradcą prawnym (*iuris consultus*). Wówczas jego zadania obejmują udzielanie porad i konsultacji, sporządzanie opinii prawnych, służy ochronie prawnej interesów osób, na rzecz których pomoc ta jest świadczona¹². Sprawy, jakimi zajmuje się adwokat kościelny, nie są sprawami do wygrania za wszelką cenę, jak zauważa R. Kamiński, a adwokat kościelny powinien działać uczciwie, z poszanowaniem obiektywnej prawdy¹³.

Do obowiązków wynikających z posługi adwokata kościelnego zaliczyć można: dostępność adwokata dla reprezentowanej strony; działanie w interesie strony (jednak nie za wszelką cenę); uczciwe prowadzenie sprawy; troskę o sprawny przebieg procesu; świadczenie stronie pomocy za godziwą, ale nie wygórowaną zapłatę; dostępność dla trybunału; utrzymywanie z trybunałem kontaktu; okazywanie szacunku trybunałowi; obowiązek zachowania w tajemnicy oraz zabezpieczenia przed ujawnieniem lub niepożądanym wykorzystaniem wszystkiego, o czym adwokat dowiedział się w związku z wykonywaniem obowiązków zawodowych¹⁴. Adwokat powinien służyć swojemu mocodawcy doradztwem przedprocesowym, by wyjaśnić możliwe tryby procesu, wskazać właściwy dla strony trybunał, ocenić przesłanki nieważności małżeństwa, a także, na co zwraca uwagę R. Kamiński, jeśli adwokat ma do czynienia z małżeństwem znajdującym się w kryzysie, który jest ich motywacją do wszczęcia procesu, należy dążyć za pomocą alternatywnych metod rozwiązywania sporów do ugodowego pojednania ich ze sobą¹⁵. Należy zwrócić uwagę również na obowiązki związane z poszczególnymi etapami procesu, na samym początku adwokat ma obowiązek dostarczenia do sądu zlecenia i potwierdzenia przyjęcia funkcji adwokata w procesie; adwokat występujący *ad casum* ma obowiązek złożenia przysięgi o dochowaniu tajemnicy.

10. I. Grabowski, *Prawo kanoniczne według nowego kodeksu*, Lwów 1927, s. 593.

11. J. Krukowski, *Komentarz do Kodeksu prawa kanonicznego*, t. V, księga VII Procesy, Poznań 2007, s. 104.

12. J. Krzywkowska, R. Szttychmiller, *Adwokat w sprawach o nieważność małżeństwa rozwiązania ustawodawcze i ich stosowanie w sądach kościelnych (1983-2018)*, Olsztyn 2018, s. 21.

13. R. Kamiński, *Deontologia adwokata kościelnego w procesie o stwierdzenie nieważności małżeństwa*, „*Ius Matrimoniale*”, 31 (2020), nr 1, s. 96.

14. Tamże, s. 100.

15. Tamże, s. 101.

Prawo kanoniczne nie tylko nakłada na adwokata obowiązki, ale również pewne prawa. Należą do nich: prawo do bycia powiadamianym przez trybunał o czynnościach, w których może brać udział; uzgadnianie przez trybunał terminów czynności z jego udziałem; prawo wglądu do akt przez cały proces; prawo do otrzymania repliki akt; prawo do obecności przy przesłuchaniu stron, biegłych, świadków co wiąże się z możliwością przedłożenia za pośrednictwem sędziego zagadnień na przesłuchanie¹⁶; ważnym uprawnieniem adwokata jest prawo do wymiany głosów obrończych oraz odpowiedzi na uwagi obrońcy węzła małżeńskiego.

2. Czy adwokat kościelny świadczy usługi prawne w rozumieniu prawa państwowego?

Określenie „adwokat kościelny” słusznie rodzi skojarzenie, że mamy do czynienia z osobą świadczącą usługi prawne. Nie jest to do końca błędne skojarzenie, ponieważ zgodnie z art. 2 Ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego¹⁷, Kościół we własnych sprawach rządzi się własnym prawem. Jednakże należy mieć na uwadze, że adwokat kościelny jest prawnikiem jedynie na forum kanonicznym. Katalog źródeł prawa określony w art. 87 Konstytucji nie zawiera norm prawa kanonicznego. Prawo kanoniczne może wywoływać skutki w polskim porządku prawnym jedynie wówczas, gdy zezwala na to prawo państwowe, i tylko w zakresie tym zezwoleniem objętym. Zdaniem P. Stanisza skuteczności prawa kanonicznego na forum państwowym nie można upatrywać ani w art. 2 Ustawy o stosunku państwa do Kościoła katolickiego, ani w art. 5 Konkordatu¹⁸. Podstaw tejsze skuteczności należy szukać w przepisach odnoszących się do konkretnych instytucji prawnych¹⁹. Przyznanie skuteczności nie może pozostawać w sprzeczności z innymi uregulowaniami, w szczególności dotyczącymi źródeł prawa²⁰. Skuteczność kościelnych aktów administracyjnych może być zarówno warunkowa,

16. R. Sztuchmiller, *Dynamiczna posługa adwokata w zreformowanym procesie małżeńskim*. W *Reforma procesowa papieża Franciszka – pierwsze doświadczenie. Materiały z ogólnopolskiego spotkania pracowników sądownictwa kościelnego w Gródku nad Dunajcem w dniach 12-13 czerwca 2017 roku*, Tarnów 2018, s. 100.

17. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1966 z późn. zm.

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

19. P. Stanisza, *Proboszcz jako reprezentant parafii w stosunkach majątkowych*, w: *Prawo państwowe a prawo wewnętrzne związków wyznaniowych*, Poznań 2010, s. 199.

20. W. Chrzanowski, *Zawarcie umowy przez publiczną kościelną osobę prawną bez wymaganej zgody i związane z tym skutki w prawie krajowym*, Kraków 2022, s. 55.

jak i bezwarunkowa²¹. Bezwarunkowa skuteczność zachodzi, gdy ustawodawca państwowy wskazuje na czynności z zakresu prawa kanonicznego jednocześnie nie uzależniając jej od spełnienia dodatkowych wymagań²². Warunkowe uznanie natomiast zachodzi, gdy wymagane jest spełnienie dodatkowych wymagań, by kościelne akty administracyjne były skuteczne.

Należy również zwrócić uwagę na umiejscowienie nauki prawa kanonicznego w osobnej dyscyplinie nauk. Zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Ministra Edukacji i Nauki w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych²³ prawo kanoniczne nie tylko jest odrębną dyscypliną naukową, ale obok nauk prawnych zawiera się w dziedzinie nauk społecznych. Prawo kanoniczne, zgodnie z § 8 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 27 września 2018 r. w sprawie studiów²⁴, jest też nauczane w ramach jednolitych pięcioletnich studiów magisterskich.

To nie jedyna różnica w zakresie wykształcenia między prawnikiem świeckim a kanonicznym. Poza ukończeniem studiów na kierunku prawo kanoniczne oraz uzyskaniem tytułu magistra zgodnie z art. 76 ust. 1 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce²⁵, do świadczenia usług z zakresu prawa kanonicznego wymagane jest uzyskanie tytułu licencjata w prawie kanonicznym. Jest to stopień akademicki nadawany przez wydziały kościelne zgodnie z art. 46 §1 Konstytucji Apostolskiej *Veritatis Gaudium* z dnia 8.12.2017r²⁶. Program kształcenia na wydziałach prawa kanonicznego zgodnie z VG został podzielony na 3 cykle:

- cykl pierwszy, trwający dwa lata lub cztery semestry, dla tych, którzy nie posiadają wymaganej formacji filozoficzno-teologicznej, nie wyłączając tych, którzy uzyskali stopień akademicki z prawa świeckiego; cykl ten poświęcony jest studium instytucji prawa kanonicznego oraz tych dyscyplin

21. M. Sitarz, *Skuteczność kościelnych aktów administracyjnych w polskim porządku prawnym: zarys problematyki*, w: *Servabo legem tuam in toto corde meo : księga pamiątkowa dedykowana księdzu profesorowi Józefowi Krzywdzie CM, dyrektorowi Instytutu Prawa Kanonicznego UPJPII z okazji 70. rocznicy urodzin*, Kraków 2013 s. 457.

22. Tamże.

23. Rozporządzenie Ministra Edukacji i Nauki z dnia 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych, Dz. U. poz. 2202 z późn. zm.

24. Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 27 września 2018 r. w sprawie studiów, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2787.

25. Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 742 z późn. zm.

26. Franciscus PP., *Constitutio apostolica Veritatis Gaudium de universatibus et facultatibus ecclesiasticis* (8.12.2017), AAS 110 (2018), s. 1-34; tekst polski: https://www.vatican.va/content/francesco/pl/apost_constitutions/documents/papa-francesco_costituzione-ap_20171208_veritatis-gaudium.html [dostęp: 9.05.2024], [dalej: „VG”].

filozoficznych i teologicznych, które są wymagane do dalszej formacji kanonistycznej;

- cykl drugi, trwający trzy lata, czyli sześć semestrów, poświęcony jest bardziej pogłębionemu studium całego porządku kanonicznego we wszystkich jego aspektach: normatywnym, orzecznictwym, doktrynalnym i praktycznym, a przede wszystkim kodeksów Kościoła łacińskiego lub Kościołów wschodnich poprzez całościowe omówienie ich źródeł, zarówno doktrynalnych jak i dyscyplinarnych, do czego należy dołączyć studium dyscyplin pokrewnych;
- cykl trzeci, obejmujący odpowiedni czas, w którym doskonali się formację naukową, zwłaszcza poprzez przygotowanie rozprawy doktorskiej.

Zgodnie z art. 79 § 2 VG licencjat można uzyskać po zakończeniu drugiego cyklu kształcenia na wydziale prawa kanonicznego, wcześniej jednak należy przeprowadzić, przewidziany w art. 63 Zarządzeń Wykonawczych Kongregacji ds. Edukacji Katolickiej dla wiernej realizacji konstytucji apostolskiej *Veritatis Gaudium*²⁷, egzamin całościowy, który ma wykazać, że student w pełni uzyskał formację naukową wymaganą na drugim cyklu.

Adwokat kościelny nie podlega ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze²⁸. W tejże ustawie w art. 4 zdefiniowano zakres kompetencji w następujący sposób: zawód adwokata polega na świadczeniu pomocy prawnej, a w szczególności na udzielaniu porad prawnych, sporządzaniu opinii prawnych, opracowywaniu projektów aktów prawnych oraz występowaniu przed sądami i urzędami. Zgodnie z art. 175 Konstytucji wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Sądy diecezjalne nie są organami wymiaru sprawiedliwości ani tym bardziej nie są urzędami.

Ponadto, od adwokata kościelnego zgodnie z kanonem 1483 CIC/83 wymaga się, poza wspomnianym wyżej wykształceniem, które kanon precyzyjniej dookreśla, by adwokat kościelny był doktorem prawa kanonicznego lub skądinąd prawdziwie biegłym, także by był pełnoletni, cieszył się dobrą opinią, w znaczeniu wysokiej postawy moralnej, gdyż w procesie występuje jako obrońca prawdy i sprawiedliwości²⁹ oraz by był katolikiem, chyba że biskup diecezjalny zezwoli na podjęcie tej funkcji przez niekatolika, oraz by posiadał aprobatę biskupa diecezjalnego³⁰.

27. Congregatio de Institutione Catholica, *Ordinationes ad Constitutionem Apostolicam Veritatis Gaudium Fideliter Exsequendam*, AAS 110 (2018) s. 137-156., tekst polski: https://www.vatican.va/content/francesco/pl/apost_constitutions/documents/papa-francesco_costituzione-ap_20171208_veritatis-gaudium.html [dostęp: 09.05.2024].

28. Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1184 z późn. zm.

29. T. Pawluk, *Prawo Kanoniczne według Kodeksu Jana Pawła II. Dobra doczesne Kościoła, Sankcje w Kościele, Procesy*, t. IV, Olsztyn 2016, s. 224.

30. Chodzi o zatwierdzenie przy danym sędzie biskupim do konkretnej sprawy *ad casum* albo na stałe.

Ze względu na to, że katalog źródeł prawa nie zawiera w swoim zestawieniu norm prawa kanonicznego, a nauka prawa kanonicznego stanowi osobną dyscyplinę naukową, adwokat kościelny nie jest prawnikiem w rozumieniu prawa państwowego. Prowadzi to zatem do negatywnej odpowiedzi na pytanie postawione w intytulacji tegoż punktu, czyli do wniosku, że usługi przez niego świadczone nie są usługami prawnymi.

3. Czy adwokat kościelny świadczy usługi doradcze w rozumieniu prawa państwowego?

Kolejną z możliwości jest sformułowanie hipotezy, że adwokat kościelny świadczy usługi doradcze. Argumentem stojącym za taką klasyfikacją jest uznanie, że adwokat kościelny wskazuje swojemu mocodawcy sposób postępowania bądź udziela innych porad prawno-kanonicznych, nie będąc jednocześnie prawnikiem w rozumieniu przepisów prawa państwowego.

Wobec braku definicji usług doradczych na gruncie ustaw podatkowych konieczne jest zastosowanie wykładni językowej. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego pod terminem „doradztwo” należy rozumieć udzielanie fachowych porad³¹; „doradzić – doradzać” to udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie³²; natomiast „doradcą” jest osoba, która: udziela porad bądź też wywiera na kogoś dobry lub zły wpływ³³. W związku z powyższym należy zauważyć, że czynności doradcze polegać będą na udzielaniu fachowych porad lub wskazywaniu sposobu postępowania w jakiejś sprawie, zaś sam doradca jest osobą posiadającą fachową wiedzę oraz wykorzystuje ją, udzielając porad.

W podobnym tonie wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej [dalej „Dyrektor KIS”], w interpretacji indywidualnej z dnia 26 listopada 2020 r.³⁴. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej złożył adwokat kościelny chcący w ramach działalności nieewidencjonowanej świadczyć usługi związane z prawem kanonicznym równoległe do pracy świadczonej na podstawie umowy o pracę. We wniosku zadano pytanie o możliwość korzystania ze zwolnienia zawartego w art. 113 ust. 1 i ust. 9 ustawy VAT. Działalność adwokata kościel-

31. Słownik Języka Polskiego PWN, *doradztwo*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/doradztwo;2453545.html> [dostęp: 10.05.2024].

32. Słownik Języka Polskiego PWN, *doradzić*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/doradzic;2453544.html> [dostęp: 10.05.2024].

33. Słownik Języka Polskiego PWN, *doradca*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/doradca;2453542.html> [dostęp: 10.05.2024].

34. Zob. Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26.11.2020 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.368.2020.2.JKU.

nego we wniosku wyjaśniono jako usługi polegające na doradztwie w sprawach związanych ze stwierdzeniem nieważności małżeństwa (małżeństwo rozumiane jako związek sakramentalny zawarty w Kościele katolickim); reprezentacji przed sądem kościelnym; sporządzaniem pism procesowych. Wobec tego organ uznał, że czynności wykonywane w ramach prowadzonej działalności będą polegały na udzielaniu „porad, opinii i wyjaśnień” charakterystycznych dla usług doradztwa, wobec czego adwokat kościelny w ramach prowadzonej działalności nieewidencjonowanej będzie czynnym podatnikiem podatku od towarów i usług, a ponadto świadczone usługi adwokata kościelnego są usługami doradczymi, o których mowa w art. 113 ust. 13 pkt 2b ustawy VAT, i z tego względu wnioskodawca nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 113 ustawy VAT.

Należy zwrócić uwagę, że w ramach polskiej klasyfikacji działalności usługi doradcze nie stanowią jednej pozycji. Zostały one zróżnicowane pod względem przedmiotu doradztwa (podatkowe, ubezpieczeniowe, usługi doradztwa i bezpośredniej pomocy dla podmiotów gospodarczych i innych jednostek w zakresie planowania strategicznego i organizacyjnego, prowadzenia rachunkowości i kontroli wydatków, planowania, organizacji pracy, efektywności zarządzania oraz strategii i działalności marketingowej, itp.). Brak jest w nich jednak kategorii doradztwa kanonicznego czy prawno-kanonicznego. Dlatego taka klasyfikacja, pomimo tego, że jest najbliższa charakterowi usług, jakie świadczy adwokat kościelny, nie określa go w pełni. Adwokat bowiem, poza świadczeniem usług *stricto* adwokackich, może podjąć się działania jako pełnomocnik strony w postępowaniach kanonicznych, tak więc będzie jej reprezentantem, a pojęcie reprezentacji nie mieści się w doradztwie. Mając na uwadze powyższe rozważania, należy uznać, że hipoteza nie została potwierdzona.

4. Czy adwokat kościelny świadczy pozostałe usługi profesjonalne w rozumieniu przepisów państwowych?

Istnieje także pogląd, wedle którego usługi świadczone przez adwokata kościelnego mają charakter pozostałych usług profesjonalnych. Podstawą takiej klasyfikacji jest uznanie, że usługi adwokata nie polegają na udzielaniu porad czy wskazywaniu konkretnego sposobu postępowania, a także nie muszą być wykonywane przez prawników.

Pogląd taki znalazł swoje odzwierciedlenie w kilku interpretacjach podatkowych³⁵. Na uwagę zasługuje m.in. interpretacja indywidualna Dyrektora KIS

35. Zob. Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 stycznia 2022 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.589.2021.2.JSU; Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 lutego 2022 r. sygn. 0114-KDIP1-3.4012.765.2021.2.KF.

z dnia 15 września 2023 r.³⁶. Wnioskodawcą była osoba fizyczna, prowadząca jednoosobową działalność gospodarczą, której przedmiotem działalności jest świadczenie usług kanonicznych. Wnioskodawca wskazała, że w ramach świadczonych usług zajmuje się „pracą na rzecz wiernych Kościoła katolickiego i pomocą w osiągnięciu stwierdzenia nieważności sakramentu małżeństwa, tj. dojściem do prawdy moralnej co do ważności sakramentu”³⁷. Wskazując dalej, wyjaśnił, że praca ta polega na „weryfikacji wstępnej, czy dany sakrament może być uznany przez Kościół za nieważnie zawarty, a w dalszych etapach na podejmowaniu działań (przygotowanie pism, czy rozmowy z przedstawicielami Kościoła), które mogą pomóc wiernym w osiągnięciu korzystnego rozstrzygnięcia w organach działających przy danym biskupie diecezjalnym”³⁸.

Warto zauważyć, że formułując wniosek o wydanie interpretacji, wnioskodawca skorzystał z wyrażenia „usługa rekomendacji kanonicznej”. Według podatnika istotnym jest wskazanie, iż „podczas wstępnej weryfikacji, jak i całego procesu orzeczenia nieważności nie ma miejsca jakikolwiek element doradztwa, lecz rekomendacja czy dany sakrament jako rzeczywistość nadprzyrodzona może być uznany za nieważnie zawarty, tj. czy można dotrzeć do prawdy moralnej o istnieniu danego małżeństwa”³⁹. Zdaniem wnioskodawcy należy wyraźnie podkreślić, że „adwokat kościelny w sądzie kościelnym asystuje tylko stronie prowadzącej spór, nie występuje jednak w jej imieniu”⁴⁰. Wnioskodawca stwierdził również, że „w sądzie kościelnym adwokat kanoniczny jest tylko rzecznikiem strony”, zaś dalej „w szerokiej literaturze przedmiotu zakazuje się i przestrzega adwokatów kościelnych przed prokurowaniem, doradzaniem wiernym, przedstawianiem linii zaskarżenia sakramentu małżeństwa”⁴¹.

Odwołując się do wykładni językowej, zgodnie ze *Słownikiem Języka Polskiego* słowo „rekomendacja” oznacza pozytywną opinię wydaną o kimś, o czymś⁴². Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić że usługi rekomendacji kanonicznej polegałyby na opiniowaniu nieważności sakramentów. Gdyby adwokat kościelny rzeczywiście zajmował się jedynie sprawami o nieważność małżeństwa, twierdzenie to byłoby prawdziwe. Niestety, mimo że sprawy nieważności sakramentów stanowią większość spraw rozpatrywanych przez sądy kościelne, nie są one jedynymi.

36. Zob. Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15.09.2023 r. sygn. 0111-KDIB3-3.4012.260.2023.1.JSU.

37. Zob. tamże.

38. Zob. tamże.

39. Zob. tamże.

40. Zob. tamże.

41. Tamże.

42. *Słownik Języka Polskiego PWN, rekomendacja*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/rekomendacja;2573787.html> [dostęp: 11.05.2024].

Adwokaci kościelni bronią również oskarżonych w sprawach karnych⁴³, a także służą pomocą przy rozpatrywaniu spraw administracyjnych.

Wyjątkowo zastanawiający jest fakt powoływania się przez podatnika na szeroką literaturę przedmiotu, w której zakazuje się i przestrzega adwokatów kościelnych przed prokurowaniem, doradzaniem wiernym, przedstawianiu linii zaskarżenia sakramentu małżeństwa. Zgodnie z nią bowiem adwokat kościelny, jak już wspomniano, służy radą, udziela jej stronie, a także jest doradcą prawnym (*iuris consultus*).

Zgodnie z PKWiU Pozostałe usługi profesjonalne zostały sklasyfikowane w Dziale 74. Zgodnie z wyjaśnieniami do PKWiU⁴⁴, dział ten obejmuje: usługi w zakresie specjalistycznego projektowania, usługi fotograficzne, usługi związane z tłumaczeniami, pozostałe usługi profesjonalne, naukowe i techniczne, gdzie indziej niesklasyfikowane. Podkategoria 74.90.20 dotycząca pozostałych usług profesjonalnych, technicznych i handlowych, gdzie indziej niesklasyfikowanych zawiera pozycje: usługi doradztwa specjalistycznego inne niż związane z nieruchomościami, ubezpieczeniami czy inżynierskie, np. usługi doradztwa specjalistycznego: w dziedzinie sztuki, sądowego itp. usługi zarządzania prawami autorskimi i związanymi z nimi dochodami, z wyłączeniem zarządzania prawami związanymi z filmami i twórczością artystyczną, usługi zarządzania prawami do własności przemysłowej (patenty, licencje, znaki towarowe, franszyza itp.), usługi doradztwa ślubnego, usługi świadczone przez agencje i agentów w imieniu indywidualnych osób poszukujących zatrudnienia w filmie, teatrze lub innej działalności rozrywkowej lub sportowej, wydawania książek, sztuk, dzieł sztuki, fotografii itp. przez wydawców, producentów itp. Nie dotyczy to w żaden sposób działalności adwokata kościelnego.

5. Kwestie stawkowe

W przypadku świadczenia przez adwokata kościelnego usług w ramach działalności gospodarczej, co do zasady podlega ona opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Podobnie, jeśli zdecyduje się na świadczenie usług w formie działalności nieewidencjonowanej, to w związku z tym, że działalność nieewidencjonowana nie została wymieniona w żadnym spośród wyszczególnionych ustawą źródeł przychodów, pochodzące z niej środki stanowiąc będą przychód z innych źródeł.

43. G. A. Miziński, *Adwokat kościelny w aktualnych przepisach prawa kanonicznego*, „Teka komisji prawniczej Oddział Lubelski PAN”, 2012, s. 111.

44. Główny Urząd Statystyczny, *Wyjaśnienia do Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU 2015)*, Warszawa 2016, s. 494.

Dochód uzyskany po dokonaniu odliczeń od przychodu będzie podlegał opodatkowaniu według skali podatkowej.

Inną możliwością pozostawioną do wyboru dla przedsiębiorcy, jest opodatkowanie na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Wówczas stawka podatku dla pozostałych usług, nie wymienionych w sposób szczególny przez ustawodawcę w przepisach wynosi 8,5 % zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy ryczałtowej. Stanowisko to zostało również potwierdzone przez Dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 16 lutego 2022 r.⁴⁵.

Usługi świadczone przez adwokata kościelnego co do zasady podlegać będą 23 % stawce VAT. Istnieje jednak możliwość zwolnienia z art. 113 ustawy VAT, jednakże aby je zastosować, to sprzedaż usług adwokata kościelnego nie może przekroczyć łącznie w poprzedzającym zwolnienie roku podatkowym 200 000 zł, bądź też jeśli dopiero rozpoczyna działalność przewidywana wartość sprzedaży nie może przekroczyć 200 000 zł. Oczywiście należy mieć na uwadze, że działalność ta nie może być zgodnie z art. 113 ust. 13 pkt. 2 ustawy VAT usługą prawniczą bądź w zakresie doradztwa.

Zakończenie

Mając na uwadze przeprowadzoną analizę, należy zauważyć, że usługi świadczone przez adwokata kościelnego mają wyjątkowy charakter, nie mieszczący się w żadnym z grupowań przewidzianych przez PKWiU. Trudno jest zatem ustalić stawkę na gruncie ustaw podatkowych, jakim podlegają. Równie problematyczne jest określenie, czy adwokaci kościelni świadczący usługi mogą korzystać ze zwolnienia przewidzianego w ustawie VAT.

Interpretacje prawa podatkowego wydane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej również pozostają niejednolite. Wynika to z faktu obowiązku przedstawienia przez zainteresowanego stanu faktycznego, co w połączeniu z brakiem odpowiedniej klasyfikacji usług adwokata kościelnego daje niejednoznaczny obraz charakteru tych usług. Nietrudno wyobrazić sobie sytuację, w której podatnik, chcąc uzyskać zwolnienie przewidziane na gruncie ustawy VAT, tak opíše stan faktyczny, by Dyrektor KIS potwierdził, że podatnik ma rację.

Wnioskiem z przeprowadzonej analizy jest konieczność dostosowania klasyfikacji o odpowiednie ramy dla działalności adwokata kościelnego. Konieczne staje się również uregulowanie kwestii podatkowej osób świadczących usługi

45. Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 16.02.2022 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.1177.2021.2.AC.

kanoniczne w szerszym kontekście, gdyż adwokat kościelny nie jest jedynym zawodem, jaki wykonywać mogą absolwenci prawa kanonicznego.

Bibliografia

Źródła prawa kościelnego

Codex Iuris Canonici auctoritate Ioannis Pauli PP. II promulgatus, AAS 1983, Pars II; tekst polski w: *Kodeks Prawa Kanonicznego*, przekład polski zatwierdzony przez Konferencję Episkopatu, Poznań 2022.

Franciscus PP., *Constitutio apostolica Veritatis Gaudium de universatibus et facultatibus ecclesiasticis* (8.12.2017), AAS 110 (2018), s. 1-34; tekst polski: https://www.vatican.va/content/francesco/pl/apost_constitutions/documents/papa-francesco_costituzione-ap_20171208_veritatis-gaudium.html [dostęp: 9.05.2024].

Congregatio de Institutione Catholica, *Ordinationes ad Constitutionem Apostolicam Veritatis Gaudium Fideliter Exsequendam*, AAS 110 (2018) s. 137 – 156., tekst polski: https://www.vatican.va/content/francesco/pl/apost_constitutions/documents/papa-francesco_costituzione-ap_20171208_veritatis-gaudium.html [dostęp: 09.05.2024].

Źródła prawa państwowego

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

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

Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 1184 z późn. zm.

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1966 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 773;

Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 685 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2540 z późn. zm.,

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1570 z późn. zm,
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy, t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 541.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 742 z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz. U. z 2007 r., Nr 251, poz. 1885 z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz. U. poz. 1676 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 27 września 2018 r. w sprawie studiów, t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2787.
- Rozporządzenie Ministra Edukacji i Nauki z dnia 11 października 2022 r. w sprawie dziedzin nauki i dyscyplin naukowych oraz dyscyplin artystycznych, Dz. U. poz. 2202 z późn. zm.

Interpretacje indywidualne Dyrektora KIS

- Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26.11.2020 r., sygn. 0112-KDIL1-1.4012.368.2020.2.JKU, LEX/el.
- Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 14 stycznia 2022 r. sygn. 0111-KDIB3-3.4012.589.2021.2.JSU, LEX/el.
- Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 16.02.2022 r., sygn. 0114-KDIP3-2.4011.1177.2021.2.AC, LEX/el.
- Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 lutego 2022 r. sygn. 0114-KDIP1-3.4012.765.2021.2.KF, LEX/el.
- Interpretacja Indywidualna Dyrektora KIS z dnia 15.09.2023 r., sygn. 0111-KDIB3-3.4012.260.2023.1.JSU, LEX/el.

Literatura

- Chrzanowski W., *Zawarcie umowy przez publiczną kościelną osobę prawną bez wymaganej zgody i związane z tym skutki w prawie krajowym*, Kraków 2022.
- Grabowski I., *Prawo kanoniczne według nowego kodeksu*, Lwów 1927.

- Kamiński R., *Deontologia adwokata kościelnego w procesie o stwierdzenie nieważności małżeństwa*, „Ius Matrimoniale”, 31 (2020), nr 1.
- Krukowski J., *Komentarz do Kodeksu prawa kanonicznego, t. V, księga VII Procesy*, Poznań 2007.
- Krzywkowska J., Sztychmiller R., *Adwokat w sprawach o nieważność małżeństwa rozwiązania ustawodawcze i ich stosowanie w sądach kościelnych (1983-2018)*, Olsztyn 2018.
- Miziński G.A., *Adwokat kościelny w aktualnych przepisach prawa kanonicznego*, „Teka komisji prawniczej Oddział Lubelski PAN”, 2012, s. 102-121.
- Pawluk T., *Prawo Kanoniczne według Kodeksu Jana Pawła II. Dobra doczesne Kościoła, Sankcje w Kościele, Procesy, t. IV*, Olsztyn 2016.
- Sitarz M., *Skuteczność kościelnych aktów administracyjnych w polskim porządku prawnym: zarys problematyki*, w: *Servabo legem tuam in toto corde meo. Księga pamiątkowa dedykowana księdzu profesorowi Józefowi Krzywdzie CM, dyrektorowi Instytutu Prawa Kanonicznego UPJPII z okazji 70. rocznicy urodzin*, Kraków 2013.
- Słownik Języka Polskiego PWN, *doradztwo*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/doradztwo;2453545.html> [dostęp: 10.05.2024].
- Słownik Języka Polskiego PWN, *doradzić*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/doradzc;2453544.html> [dostęp: 10.05.2024].
- Słownik Języka Polskiego PWN, *doradca*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/doradca;2453542.html> [dostęp: 10.05.2024].
- Słownik Języka Polskiego PWN, *rekomendacja*, <https://sjp.pwn.pl/sjp/rekomendacja;2573787.html> [dostęp: 11.05.2024].
- Stanisz P., *Proboszcz jako reprezentant parafii w stosunkach majątkowych*, w: *Prawo państwowe a prawo wewnętrzne związków wyznaniowych*, Poznań 2010.
- Sztychmiller R., *Dynamiczna posługa adwokata w zreformowanym procesie małżeńskim*, w: *Reforma procesowa papieża Franciszka – pierwsze doświadczenie. Materiały z ogólnopolskiego spotkania pracowników sądownictwa kościelnego w Gródku nad Dunajcem w dniach 12-13 czerwca 2017 roku*, Tarnów 2018.
- Główny Urząd Statystyczny, *Wyjaśnienia do Polskiej Klasyfikacji Wyrobnów i Usług (PKWiU 2015)*, Warszawa 2016.

Streszczenie

Celem artykułu jest analiza przepisów prawa polskiego, prawa kanonicznego oraz interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w kontekście opodatkowania osób świadczących usługi adwokata kościelnego. Rozważania koncentrują się na zadaniach i czynnościach podejmo-

wanych przez adwokatów kościelnych oraz osadzeniu wniosków z przeprowadzonych rozważań o naturze pracy adwokata kościelnego w kontekście ustaw podatkowych oraz przytoczonych interpretacji indywidualnych. Przeprowadzone badania prowadzą do wniosku, że usługi świadczone przez adwokata kościelnego mają wyjątkowy charakter nie mieszczący się w żadnym z grupowań określonych Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług.

Słowa kluczowe: Prawo kanoniczne, prawo podatkowe, adwokat kościelny, usługi adwokata kościelnego.

TAXATION OF SERVICES PROVIDED BY A CHURCH LAWYER

Summary

The purpose of the article is to analyze the regulations of Polish law, canon law and individual interpretations issued by the Director of National Tax Information in the context of taxation of persons providing services of a church attorney. The considerations focus on the tasks and activities undertaken by church attorneys and embedding the conclusions of the conducted considerations about the nature of the work of a church attorney in the context of tax laws and the cited individual interpretations. The research conducted leads to the conclusion that the services provided by a church attorney are of a unique nature that does not fit into any of the groupings defined by the Polish Classification of Goods and Services.

Keywords: Canon law, tax law, church lawyer, church lawyer services.