



**KANCELARIA  
SENATU**

BIURO ANALIZ, DOKUMENTACJI  
I KORESPONDENCJI

Warszawa, 30 listopada 2022 r.

BADK.DPK.133.139.2022

<b>P10-71/22</b>	Data wpływu petycji 21 października 2022 r.
	Data sporządzenia informacji o petycji 29 listopada 2022 r.

## **PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG**

### **TEMAT**

**ZWOLNIENIE OSÓB WYKONUJĄCYCH WOLNE ZAWODY  
Z PODATKU VAT OD SPRZEDAŻY DOKONYWANEJ W RAMACH  
DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ, GDY WARTOŚĆ SPRZEDAŻY  
NIE PRZEKROCZYŁA W POPRZEDNIM ROKU PODATKOWYM  
KWOTY 200 000 ZŁOTYCH**

**WNOSZĄCY PETYCJE:** petycja indywidualna

Osoba fizyczna.

**PRZEDMIOT PETYCJI:**

Podjęcie inicjatywy ustawodawczej dotyczącej zmiany ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w celu zwolnienia osób wykonujących wolne zawody z podatku VAT od sprzedaży dokonywanej w ramach działalności gospodarczej, w przypadku gdy wartość sprzedaży nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym łącznie kwoty 200 000 zł.

**UZASADNIENIE WNOSZĄCEGO PETYCJE:**

Autorka w uzasadnieniu petycji podniosła, że prawo powinno być równe dla wszystkich i nie jest ważne, czy to jest adwokat, czy radca prawny, itp. Zdaniem wnoszącej petycję niezrozumiałe jest, dlaczego jedna osoba musi płacić VAT, choć zarobi niewiele, czasem mniej niż osoba na etacie i w dodatku musi zapłacić inne podatki oraz składkę do ZUS, a inna osoba nie zapłaci tego podatku. Autorka petycji jest zdania, że próg zwolnień podatkowych powinien dotyczyć wszystkich i nie jest ważne, czy ktoś wykonuje wolny zawód (np. adwokat) czy inny zawód.

W uzasadnieniu petycji przywołany został art. 2 Konstytucji RP, który stanowi zasadę sprawiedliwości społecznej oraz art. 32, który określa zasadę równości wobec prawa.

**STAN PRAWNY:**

**Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.** (Dz. U. Nr 78, poz. 483, wraz ze zm.) w **art. 2** stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. W **art. 32** Konstytucja stanowi, że wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne (ust. 1). Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny (ust. 2).

**Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług** (Dz. U. z 2022 r. poz. 931) w **art. 43** stanowi, że zwalnia się od podatku m.in.:

- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów a) lekarza i lekarza dentystry, b) pielęgniarki i położnej, c) medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o działalności leczniczej, d) psychologa (**pkt. 19**);

- usługi opieki nad osobami niepełnosprawnymi, przewlekle chorymi lub osobami w podeszłym wieku, świadczone w miejscu ich zamieszkania przez podmioty inne niż wymienione w pkt 22, oraz dostawę towarów ściśle z tymi usługami związaną (**pkt 23**);

- usługi w zakresie opieki nad dziećmi i młodzieżą (...) wykonywane: a) w formach i na zasadach określonych w przepisach o pomocy społecznej, w przepisach o systemie oświaty oraz w Prawie oświatowym, b) przez podmioty sprawujące opiekę nad dziećmi w wieku do 3 lat **(pkt 24)**;

- usługi ściśle związane ze sportem lub wychowaniem fizycznym świadczone przez kluby sportowe, związki sportowe oraz związki stowarzyszeń i innych osób prawnych, których celem statutowym jest działalność na rzecz rozwoju i upowszechniania sportu, pod warunkiem że: a) są one konieczne do organizowania i uprawiania sportu lub organizowania wychowania fizycznego i uczestniczenia w nim, b) świadczący te usługi nie są nastawieni na osiąganie zysków, c) są one świadczone na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym - z wyłączeniem usług związanych z działalnością marketingową i reklamowo-promocyjną, wstępu na imprezy sportowe (...) **(pkt 32)**;

- usługi kulturalne świadczone przez: a) podmioty prawa publicznego lub inne podmioty uznane na mocy odrębnych przepisów za instytucje o charakterze kulturalnym lub wpisane do rejestru instytucji kultury (...), b) indywidualnych twórców i artystów wykonawców, w rozumieniu przepisów o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wynagradzane w formie honorariów, w tym za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania utworów **(pkt 33)**;

- usługi ubezpieczeniowe, usługi reasekuracyjne i usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych (...), z wyłączeniem zbywania praw nabytych w związku z wykonywaniem umów ubezpieczenia i umów reasekuracji **(pkt 37)**;

- usługi udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych oraz usługi pośrednictwa w świadczeniu usług udzielania kredytów lub pożyczek pieniężnych, oraz zarządzanie kredytami lub pożyczkami pieniężnymi przez kredytodawcę lub pożyczkodawcę **(pkt 38)**.

Ustawa w **art. 113** stanowi, że zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł. Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku (ust. 1). Zwolnień, o których mowa w ust. 1 i 9, nie stosuje się do podatników świadczących usługi: prawnicze, w zakresie doradztwa, z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego, jubilerskie, ściągania długów, w tym factoringu **(ust. 13 pkt 2)**.

### **DZIAŁANIA POWIĄZANE:**

Zwolnienia w przypadku VAT zostały wprowadzone z różnych powodów. Pewne czynności zwolnione z podatku dotyczą działalności prowadzonej dla dobra ogółu i w interesie publicznym, gdzie sektor pozarządowy wyręcza działalność państwa. Stąd też, jak również z uwagi na cenotwórczą dla konsumpcji funkcję VAT, czynności te zostały zwolnione z podatku. W przypadku innych czynności z kolei znacznie utrudnione mogłoby być ustalenie podstawy opodatkowania, dlatego też lepszym rozwiązaniem było zwolnienie z podatku (np. usługi pośrednictwa finansowego). Nie bez znaczenia są także względy etyczno-moralne, z uwagi na które państwo nie powinno osiągać korzyści (wpływów budżetowych) z obrotu pewnymi dobrami, w przypadku których wolna konkurencja jest wyłączona (np. dostawy ludzkich organów, krwi i mleka).

Należy zauważyć, że szeroki zakres zwolnień z VAT, a niekiedy w ogóle ich istnienie, są krytykowane. Wskazuje się bowiem, że zwolnienia zaburzają logikę mechanizmu VAT (opodatkowanie–odliczenie), komplikują rozliczenia podatkowe, hamują outsourcing usług, prowadzą do wzrostu ceny towarów i usług (szerzej V. Lenoir, *April 1954 – April 2004. VAT Exemptions: The Original Misunderstanding*, „European Taxation” 2004/10). Postuluje się w związku z tym znaczne ograniczenie ich zakresu<sup>1</sup>.

Zgodnie z art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. a ustawy o VAT zwolnienia podmiotowe nie stosuje się do podatników świadczących usługi prawnicze, m.in. do adwokatów czy radców prawnych świadczących pomoc prawną. Zwolnienie podmiotowe nie ma również zastosowania do doradców podatkowych wykonujących w ramach prowadzonej działalności gospodarczej czynności doradztwa podatkowego określone w ustawie z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. Można sobie jednak postawić pytanie, czy na takich samych zasadach powinien być opodatkowany VAT doradca podatkowy wykonujący swój zawód wyłącznie na podstawie stosunku pracy w spółce doradztwa podatkowego, który zobowiązany został do świadczenia pomocy prawnej z urzędu (wydaje się, że hipotetycznie jest to możliwe). Wykonywanie prawa pomocy przez doradcę podatkowego stanowi jego obowiązek zawodowy i korporacyjny. Czy w takim przypadku, z tytułu jednej urzędówki, ten doradca podatkowy staje się podatnikiem VAT? Okolicznością przemawiającą za tym, że w takiej sytuacji doradca podatkowy nie jest przedsiębiorcą, świadczy chociażby fakt, że nie ma on własnego ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej z tytułu prowadzonej działalności, gdyż korzysta z OC pracodawcy. Poza tym, biorąc pod uwagę argumenty natury celowościowej, przyjęcie sprawy urzędowej z założenia nie jest przejawem

<sup>1</sup> Bartosiewicz Adam, VAT. Komentarz, wyd. XVI, WKP 2022.

prowadzenia działalności gospodarczej, lecz raczej realizacją funkcji publicznej polegającej na pomocy prawnej ubogim.

Należy jednak zwrócić uwagę, że zgodnie z dominującym obecnie stanowiskiem organów podatkowych pomoc prawna z urzędu, świadczona np. przez radców prawnych (którzy *nota bene* też mogą wykonywać swój zawód, pozostając w stosunku pracy), jest przykładem działalności gospodarczej opodatkowanej VAT. Dlaczego więc inaczej traktować doradców podatkowych? Niepewności jednak dodaje fakt, że obecnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 16 sierpnia 2018 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi – w przeciwieństwie do poprzednio obowiązującego § 2 ust. 3 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu – nie nakazuje sądowi zasądzającemu wynagrodzenie dla tego doradcy podwyższyć jego wysokość o podatek VAT.

Reasumując, wydaje się, że literalne brzmienie przepisu art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. a ustawy o VAT, a także przywołany przepis dotyczący zasądzania wynagrodzenia dla doradcy w kwocie brutto (doliczając VAT), świadczą, że pomoc prawna z urzędu świadczona przez doradców podatkowych/radców prawnych jest przejawem prowadzonej przez nich działalności gospodarczej opodatkowanej VAT, która nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego z uwagi na omawiane wyłączenie<sup>2</sup>.

#### **INFORMACJE DODATKOWE:**

Zgodnie z **art. 4 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne** (Dz. U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.) wolny zawód to pozarolnicza działalność gospodarcza wykonywana osobiście przez tłumaczy, adwokatów, notariuszy, radców prawnych, biegłych rewidentów, księgowych, agentów ubezpieczeniowych, brokerów reasekuracyjnych i ubezpieczeniowych, doradców podatkowych, maklerów papierów wartościowych, doradców inwestycyjnych, agentów firm inwestycyjnych oraz rzeczników patentowych, z tym że za osobiste wykonywanie wolnego zawodu uważa się wykonywanie działalności bez zatrudniania na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze osób, które wykonują czynności związane z istotą danego zawodu.

<sup>2</sup> Matarewicz Jacek, Ustawa o podatku od towarów i usług. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2022.

Autorka petycji w uzasadnieniu przywołała kwestię równości wobec prawa. W piśmiennictwie podnoszone jest, że dość rzadko zasada równości jest wyłączną (jedyną) podstawą oceny wprowadzanych różnicowań. Większość regulacji prawnych dotyczy także szczegółowych wolności i praw, a wiadomo, że ich ranga, stopień kategoryczności i zakres ochrony nie są jednakowe (zob. L. Garlicki, uwaga 13 do tytułu rozdziału II, [w:] *Konstytucja...*). Im słabsza więc ranga czy ochrona owego „towarzyszącego” wolności prawa czy innej wartości konstytucyjnej, tym większa swoboda pozostaje ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają różnicowanie i tym większa będzie gotowość sądu konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych. O ile – z uwagi np. na prominentną rangę nietykalności osobistej – zasadnicze wątpliwości konstytucyjne musiałyby budzić przyjęcie kryterium stanu majątkowego przy różnicowaniu reżimu wykonywania kary pozbawienia wolności, to wątpliwości takich nie budzi różnicowanie obowiązku podatkowego w oparciu o to kryterium, bo ochronie własności przypisuje się bardziej relatywne znaczenie<sup>3</sup>.

**Naczelny Sąd Administracyjny** w wyroku z dnia 13 kwietnia 2021 r. (sygn. akt I GSK 3329/18) wskazał, że zasady równości, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących.

Oceniając regulację prawną z punktu widzenia zasady równości należy rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę treść i cel danej regulacji prawnej (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 23/99).

Z kolei zakaz dyskryminacji wynikający z art. 32 ust. 2 Konstytucji RP nie jest tożsamy z zakazem różnicowania sytuacji podmiotów prawa. Jest to natomiast zakaz nieuzasadnionego, różnego kształtowania sytuacji podobnych podmiotów prawa, w procesie stanowienia oraz stosowania prawa. Dyskryminacja oznacza zatem nienadające się do zaakceptowania tworzenie różnych norm prawnych dla podmiotów prawa, które powinny być zaliczone do tej samej klasy (kategorii), albo nierówne traktowanie podobnych podmiotów prawa w indywidualnych przypadkach, gdy różnicowanie nie znajduje podstaw w normach prawnych. Tak więc dla oceny danej sytuacji jako

<sup>3</sup> Garlicki Leszek (red.), Zubik Marek (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, wyd. II, Wyd. Sejmowe 2016.

dyskryminacji, albo jej braku, istotne jest określenie kryterium zróżnicowania, a także ocena zasadności jego wprowadzenia. W przypadku podmiotów podobnych, należących do tej samej klasy (kategorii) istotnej, domniemanie przemawia za brakiem zróżnicowania (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. akt K 63/07). Tak sformułowane zasada równości i zakaz dyskryminacji nie oznaczają jednak, że omawiane przepisy Konstytucji RP zostają naruszone w każdym przypadku wydawania różnych rozstrzygnięć w podobnych okolicznościach faktycznych.

Przepisy art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP wymagają zachowania równości i niestosowania dyskryminacji na płaszczyźnie stanowienia prawa (równość wobec prawa) oraz na płaszczyźnie stosowania prawa. Nakaz takiego samego traktowania osób znajdujących się w takiej samej sytuacji oraz odmiennego traktowanie osób znajdujących się w sytuacji odmiennej, adresowany jest przede wszystkim do prawodawcy, który tworząc normy generalno-abstrakcyjne, powinien brać pod uwagę konieczność stanowienia norm o takiej samej lub różnej treści w zależności od wskazanych powyżej sytuacji (zob. wyrok Trybunału konstytucyjnego z 13 maja 2002 r., sygn. akt SK 32/02).

Równe traktowanie osób wymaga natomiast by organy stosujące prawo dokonywały konkretyzacji norm generalno-abstrakcyjnych w normy konkretno-indywidualne bez nieuzasadnionego różnicowania. Innymi słowy, by nie traktowały odmiennie osób ze względu na takie ich cechy, które nie są prawnie relewantne. Wydawanie odmiennych rozstrzygnięć na skutek innej wykładni prawa oderwane jest od cech podmiotów, których dotyczą rozstrzygnięcia. Nie jest więc skutkiem traktowania odmiennie podmiotów ze względu na takie ich cechy, które nie są prawnie relewantne. Nie może być w związku z tym uznane za naruszające art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

OPRACOWAŁA

Joanna Maria Leśniarek

WICEDYREKTOR

Danuta Antoszkiewicz