Minister
Finansów i Gospodarki

Warszawa, 9 marca 2026 roku

Sprawa: Odpowiedź na oświadczenie senatora
Znak sprawy: PT3.054.1.2026
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pani Małgorzata Kidawa-Błońska
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Odpowiedź na oświadczenie złożone przez Pana Senatora Wadima Tyszkiewicza w dniu 9 lutego 2026 r.

Szanowna Pani Marszałek,

w związku z oświadczeniem złożonym przez Pana Wadima Tyszkiewicza, Senatora Rzeczypospolitej Polskiej, w sprawie umożliwienia korzystania ze zwolnienia podmiotowego w podatku VAT przez aplikantów adwokackich i radcowskich wykonujących działalność w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, uprzejmie informuję.

Zgodnie z obowiązującym od 1 stycznia 2026 r. brzmieniem art. 113 ust. 1 ustawy o VAT[1] zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatnika posiadającego siedzibę działalności gospodarczej na terytorium kraju, u którego wartość sprzedaży, z wyłączeniem podatku, nie przekroczyła w poprzednim ani bieżącym roku podatkowym kwoty 240 000 zł.

Konstrukcja krajowego zwolnienia podmiotowego od VAT stanowi implementację szczególnej procedury dla małych przedsiębiorców przewidzianej w dyrektywie Rady 2006/112/WE.[2]

[1] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.), dalej: „ustawa o VAT".
[2] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), dalej: „dyrektywa Rady 2006/112/WE".

tel.: +48 22 694 55 55
fax: +48 22 694 36 84
gov.pl/finanse
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Należy podkreślić, że państwa członkowskie nie są zobligowane do wprowadzenia tych rozwiązań w krajowych systemach prawnych, ale mają taką możliwość. Polska skorzystała z tego rozwiązania.

Dyrektywa Rady 2006/112/WE w art. 283 przewiduje pewne wyłączenia z możliwości stosowania przez podatników zwolnienia podmiotowego od VAT oraz daje uprawnienie dla państw członkowskich do formułowania dodatkowych ograniczeń odnoszących się do stosowania tego zwolnienia.

Jako wypełnienie ww. rozwiązania dyrektywy Rady 2006/112/WE w Polsce zwolnienia podmiotowego od podatku VAT nie stosuje się m.in. do podatników świadczących usługi prawnicze (zob. art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. a ustawy o VAT).

Dokonując historycznego przeglądu funkcjonowania zwolnienia podmiotowego od podatku VAT, należy zauważyć, że konstrukcję tę przewidywała już ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. *o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym*. Jednym z jej elementów było bezwzględne wyłączenie możliwości korzystania ze zwolnienia przez podatników świadczących m.in. usługi prawnicze. Rozwiązania te zostały utrzymane po wejściu Polski do Unii Europejskiej w ustawie o VAT.

Wyłączenia ze stosowania zwolnienia podmiotowego od podatku VAT podatników świadczących usługi prawnicze są zgodne z Konstytucją RP.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 22 maja 2007 r. o sygn. K 42/05 potwierdził, że „Zasada równości oznacza, że wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (zob. wyrok TK z 5 listopada 1997 r., sygn. K 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41)". Równość oznacza też, że dopuszczalne jest odmienne traktowanie przez prawo różnych podmiotów (adresatów norm prawnych), które owej cechy wspólnej nie mają.

Z art. 84 Konstytucji RP wynika powszechny obowiązek płacenia podatków przy uwzględnieniu zdolności płatniczej podatnika. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w kwestii uprawnień władzy ustawodawczej w dziedzinie nakładania obowiązków daninowych na obywateli. Zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w orzeczeniu z 25 listopada 1997 r. (sygn. K. 26/97) „swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie" (OTK zu Nr 5-6/1997, s. 448)." Powyższe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje na szeroką swobodę ustawodawcy w kształtowaniu preferencji podatkowych, w tym wyłączeń do ich stosowania.

W przywołanym wyżej wyroku sygn. K 22/97 Trybunał Konstytucyjny uznał, że z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich obywateli w obrębie określonej klasy (kategorii).

Odnosząc wnioski z powyższego wyroku do postulatu dotyczącego umożliwienia korzystania ze zwolnienia podmiotowego w podatku VAT przez aplikantów adwokackich i radcowskich wykonujących działalność w formie JDG, przy jednoczesnym pozostawianiu wyłączenia z tego zwolnienia dla usług prawniczych świadczonych przez inne podmioty, należy zauważyć, że w ocenie Ministerstwa Finansów mogłoby to zostać odebrane jako nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji prawno-podatkowej podatników świadczących usługi prawnicze.

Taka zmiana mogłaby zostać odebrana jako dyskryminująca wobec zróżnicowania traktowania danej czynności dla potrzeb VAT w zależności od statusu podmiotu, który jej dokonuje. W szczególności dotyczy to czynności, które mogłyby być wykonywane zarówno przez aplikantów, jak również przez innych prawników, wpisanych na listę adwokatów/radców prawnych. W ocenie Ministerstwa Finansów wyłączenia w zakresie stosowania zwolnienia podmiotowego w VAT powinny pozostawać jednolite w odniesieniu do określonej kategorii czynności, bez względu na status podmiotów wykonujących te czynności.

Jednocześnie ewentualna zmiana umożliwiająca korzystanie ze zwolnienia podmiotowego w VAT przez aplikantów adwokackich i radcowskich wykonujących działalność w formie jednoosobowej działalności gospodarczej wiązałaby się z ujemnym skutkiem budżetowym. Działalność aplikantów adwokackich i radcowskich ujęta jest w Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) w podklasie 69.10.Z - Działalność prawnicza, która obejmuje również m.in. działalność adwokatów, notariuszy, komorników, sędziów polubownych, rzeczników patentowych, radców prawnych oraz mediatorów sądowych. Objęcie zwolnieniem podmiotowym usług prawniczych wymienionych w ww. podklasie spowodowałoby skutek budżetowy w wysokości ok. 60 mln zł w warunkach 2026 r. Skutek ten byłby odpowiednio niższy uwzględniając przyznanie wnioskowanej preferencji wyłącznie dla aplikantów adwokackich i radcowskich prowadzących jednoosobową działalności gospodarczą. Jest on jednak trudny do oszacowania, zwłaszcza z uwagi na brak danych co do wysokości wynagrodzeń uzyskiwanych przez tę grupę prawników z tytułu prowadzenia jednoosobowej działalności gospodarczej.

Należy podkreślić, że decyzje związane ze zmianami, które niosą ze sobą ujemne skutki budżetowe, muszą być - wobec dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej i społecznej, która realnie przekłada się na stan budżetu państwa i możliwości finansowania kluczowych obszarów działania państwa - podejmowane z dużą ostrożnością.

W kontekście potencjalnych skutków finansowych dla budżetu państwa należy również mieć na uwadze okoliczność objęcia Polski procedurą nadmiernego deficytu.

Decyzje co do rezygnacji z części wpływów podatkowych (w szczególności w zakresie podatku VAT, który jest podstawowym źródłem wpływów budżetu państwa) powinny być zatem podejmowane z wielką ostrożnością i przy właściwym rozpoznaniu możliwości i potrzeb, tak by nie ograniczały możliwości dotarcia finansowania tam, gdzie jest to najbardziej potrzebne, w określonych uwarunkowaniach geopolitycznych.

Kwestia podniesiona w oświadczeniu Pana Senatora całościowo w odniesieniu do usług prawniczych będzie jednak w przyszłości analizowana w ramach prac nad nowelą ustawy o podatku od towarów i usług (w związku z analizą zasad ewidencjonowania dla potrzeb VAT przez podatników objętych zwolnieniem podmiotowym). Nie można zatem wykluczyć ewentualnych zmian w omawianym obszarze, jeśli nie wpływałyby one na szczelność systemu VAT i byłyby możliwe ze względów budżetowych.

Podstawa Prawna

1. art. 113 ust. 1, 9 i 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775 z późn. zm.),

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki/
W zastępstwie Ministra Finansów i Gospodarki

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów