



Ministerstwo Sprawiedliwości

Sekretarz Stanu
Marcin Warchoń

Warszawa, 05 stycznia 2023 r.

Pan
Marcin Wiącek
Rzecznik Praw Obywatelskich

W odpowiedzi na wystąpienie Pana Rzecznika Praw Obywatelskich, dotyczące zasad naliczania podatku od towarów i usług od taksy notarialnej, uprzejmie przedstawiam, co następuje.

Za dokonanie czynności notarialnych notariuszowi przysługuje wynagrodzenie określone na podstawie umowy ze stronami czynności, nie wyższe niż maksymalne stawki taksy notarialnej właściwe dla danej czynności (art. 5 § 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, Dz. U. z 2022 r. poz. 1799). Zostały one określone w wydanym na podstawie art. 5 § 3 ustawy – Prawo o notariacie, rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1473), a przy ustalaniu ich wysokości ustawodawca miał na względzie wartość przedmiotu i rodzaj czynności notarialnej, stopień jej zawiłości, nakład pracy notariusza, czas przeznaczony na dokonanie czynności oraz interes społeczny gwarantujący należyty dostęp do czynności notarialnych w obrocie cywilnoprawnym.

Odnosząc się do podnoszonych w wystąpieniu wątpliwości interpretacyjnych, zwrócić należy uwagę, że zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie oraz obrocie prawnym i gospodarczym poglądem, notariusz (osoba wykonująca zawód zaufania publicznego, a nie funkcjonariusz publiczny) ma status przedsiębiorcy, co oznacza, że samodzielnie finansuje i prowadzi swoją działalność w warunkach konkurencji, przy wykorzystaniu

osobistych zdolności i kwalifikacji i na własne ryzyko oraz ponosi za swoje czynności osobistą odpowiedzialność majątkową.

Ministerstwo Sprawiedliwości, dostrzegając jednak, że zmieniający się obrót prawny, także w wymiarze transgranicznym, oraz oczekiwania społeczne, związane w szczególności z sytuacją na rynku nieruchomości, powodują konieczność zrewidowania dotychczasowych regulacji dotyczących ustroju notariatu i uprawnień notariuszy, prowadziło prace nad ostatecznie odrzuconym przez Sejm RP projektem *ustawy o zmianie ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw*. Proponowane rozwiązania, poprzez umożliwienie notariuszom dokonywania wpisów (w tym hipotek) do ksiąg wieczystych oraz wydawania notarialnych nakazów zapłaty, tj. dokonywania czynności z zakresu szczególnej ochrony prawnej, powiązane zostały z przyznaniem notariuszom statusu funkcjonariuszy publicznych, a tym samym zbliżały ustrojową pozycję notariuszy, jako przedsiębiorców szczególnego rodzaju, do pozycji komorników sądowych, w odniesieniu do których Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazał: „Przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2013/43/UE z 22.07.2013 r. (Dz. Urz. UE. L z 2006 r., Nr 347, s. 1 ze zm.) – oraz zasady neutralności podatku od wartości dodanej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, zgodnie z którą przyjmuje się, że podatek VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.” (wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 10 kwietnia 2019 r., sygn. akt C-214/18, Legalis nr 1922602).

Niestety projekt¹, który przewidywał zmiany ustrojowe, które mogłyby być podstawą do ponownego przemyślenia problematyki podatku od towarów i usług w kontekście wynagrodzeń notariuszy, został odrzucony przez Sejm RP III czytaniu.

Nie wykluczając możliwości kontynuacji prac nad projektem *ustawy o zmianie ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw*, wskazać należy, że w obecnym stanie prawnym status prawny i gospodarczy notariusza porównywalny jest do statusu innych

¹ Projekt o zmianie ustawy - Prawo o notariacie oraz innych ustaw (nr druku sejmowego 2701 oraz 2769 i 2769-A)

zawodów prawniczych wykonujących na własne ryzyko i rachunek czynności w obrocie prawnym, a których wynagrodzenie, określone przez ustawodawcę w kwotach netto, powiększane jest o kwotę podatku od towarów i usług [art. 162 ust. 1 oraz art. 167a ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 1520), § 4 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez adwokata z urzędu (Dz. U. z 2019 r. poz. 18), § 4 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 3 października 2016 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu (Dz. U. z 2019 r. poz. 68), § 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2018 r. poz. 1688)].

Wykładnia systemowa wskazuje zatem, że wynagrodzenie notariusza, analogicznie jak wynagrodzenie syndyka, radcy prawnego, adwokata, czy doradcy podatkowego określone zostało przez ustawodawcę jako wynagrodzenie „netto”. Co więcej, Sąd Najwyższy w odniesieniu do ukształtowania przez ustawodawcę wynagrodzenia kuratora będącego adwokatem, ustanowionego w postępowaniu cywilnym dla strony, której miejsce pobytu nie jest znane, co do którego również określono stawki wynagrodzenia „netto”, nie precyzując kwestii podatkowych, dopuścił możliwość wykładni rozszerzającej *per analogiam*, jeśli jest to uzasadnione względami systemowymi i sprawiedliwościowymi oraz istnieniem luki prawnej (por. uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 2022 r., sygn. akt III CZP 37/22, Legalis nr 2678396) i „doliczenia” do stawki wynagrodzenia kwoty podatku od towarów i usług. Tożsamy pogląd został wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w odniesieniu do wynagrodzenia doradców podatkowych (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 lutego 2012 r., sygn. akt I FSK 733/11, Legalis nr 537961). Ani Sąd Najwyższy, ani Naczelny Sąd Administracyjny nie wskazały, że skoro brak jest doprecyzowania kwestii związanych z opodatkowaniem stawek wynagrodzenia, to należy przyjąć, że są one uregulowane jako kwoty „brutto”.

Podkreślić przy tym należy, że w odniesieniu do wynagrodzenia notariuszy podnoszone wątpliwości dotyczące sposobu obliczania podatku od towarów i usług od taksy

notarialnej powstały nie w wyniku zmian legislacyjnych dotyczących statusu notariusza, lecz z racji zmian systemu podatkowego związanych z wprowadzeniem ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. nr 11 poz. 50), a następnie z implementacją dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347/1).

W polu widzenia powinno bowiem pozostawać, że sposób ukształtowania i rozumienia zasad dotyczących wynagrodzenia notariusza za dokonanie czynności notarialnych pozostaje w dużej mierze niezmienny od 1991 r., kiedy to wprowadzono przepis art. 5 ustawy – Prawo o notariacie, stanowiący podstawę wydania rozporządzenia dotyczącego wysokości taksy notarialnej. Co więcej, przepis ten nawiązywał do przedwojennych rozwiązań ukształtowanych treścią art. 5 pkt 2 oraz art. 24 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. – Prawo o notariacie (Dz. U. R. P. Nr 84, poz. 609 z późn. zm.) i wydanego na w dniu 15 listopada 1935 r. rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości o wynagrodzeniu notariuszów (Dz. U. z 1935 r. Nr 84 poz. 517).

Co przy tym istotne, w dacie ustalania wysokości maksymalnych stawek za czynności notarialne uwzględniono potrzebę ochrony odbiorców usług notarialnych i stawki te nie były konstruowane z uwzględnieniem stawki podatku od towarów i usług, m.in. z uwagi na okoliczność, że wynagrodzenia notariusza, który został wyznaczony przez sąd do dokonania czynności notarialnej na podstawie art. 6 § 4 zd. 2 w zw. z art. 6 § 3 ustawy – Prawo o notariacie, nie podwyższa się o kwotę tego podatku. Minister właściwy do spraw instytucji finansowych był także podmiotem, w porozumieniu z którym w 2004 roku Minister Sprawiedliwości wydał kolejne rozporządzenie w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej. Ponadto, w wypisach i odpisach aktów notarialnych przesyłanych przez notariuszy do urzędów skarbowych wskazana jest, zgodnie z art. 89 § 2 ustawy – Prawo o notariacie, wysokość pobranego wynagrodzenia, podatków i innych opłat, z powołaniem podstawy prawnej. Urzędy skarbowe, dysponując informacjami o wysokości pobieranych przez notariuszy stawek wynagrodzenia oraz „doliczaniu” stawek podatku od towarów i usług do stawek taksy notarialnej, nie sygnalizowały Ministrowi Sprawiedliwości nieprawidłowości w tym zakresie.

Ponadto, w literaturze podkreślane jest, że „wynagrodzenie”, o którym mowa w art. 5 ustawy – Prawo o notariacie nie stanowi „ceny” w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług [(Dz. U. z 2019 r. poz. 178); por. np. A. Oleszko, Prawo o notariacie. Komentarz. Tom I. Ustrój notariatu, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 350, T. Szuladziński, Taksa notarialna a VAT, NPN 2007, nr 1, s. 85.].

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o informowaniu o cenach towarów i usług pod pojęciem ceny należy rozumieć wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. W cenie, jak stanowi art. 3 ust. 2 tej ustawy, uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym. Jednakże, jak wynika z treści art. 2 powołanej ustawy, przepisów ustawy nie stosuje się m.in. do informowania o cenach uregulowanego na podstawie odrębnych ustaw. Zwrócić należy uwagę, że w dacie wydawania aktualnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej, obowiązywała w tej materii analogiczna regulacja, wynikająca z ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach, która w art. 1 ust. 2 pkt 2 wprost stwierdzała, że jej przepisów nie stosuje się do cen ustalonych na podstawie odrębnych ustaw. Bez wątplenia taką odrębną regulacją jest art. 5 § 1 ustawy – Prawo o notariacie.

Obowiązujące maksymalne stawki taksy notarialnej stanowią zatem, z uwzględnieniem aktualnej pozycji ustrojowej notariuszy, wynik dążenia do optymalnego wyważenia opisanych wyżej założeń – będących jednak pochodną traktowania notariusza nie jako funkcjonariusza publicznego, ale osobę zaufania publicznego – przedsiębiorcę. Nie należy przy tym zapominać, że prawidłowe ukształtowanie wysokości maksymalnych stawek taksy notarialnej, przy uwzględnieniu wszystkich wytycznych wymienionych w art. 5 § 3 ustawy - Prawo o notariacie, jest zadaniem niezwykle skomplikowanym, a treść art. 5 § 3 ustawy wymaga od Ministra Sprawiedliwości wyważenia interesu publicznego i interesów samych notariuszy (tak: Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 7 lipca 2011 r. (sygn. akt U 8/08, Legalis nr 339176).

Analiza uzasadnienia uchwały Sądu Najwyższego z dnia 26 czerwca 2014 r., III CZP 27/14, OSNC 2015/4/39 (Legalis nr 959180), która została powołana w wystąpieniu, wskazuje natomiast w sposób jednoznaczny, że Sąd Najwyższy również wyraził pogląd, że stawki taksy notarialnej określone w rozporządzeniu są wyrażone w kwotach netto, stwierdzając jednocześnie, że brak jest podstawy, w przypadku ustalenia wynagrodzenia notariusza wyznaczonego do dokonania czynności notarialnej na podstawie art. 6 § 4 zd. 2 w zw. z art. 6 § 3 ustawy – Prawo o notariacie, do podwyższenia tego wynagrodzenia o stawkę podatku od towarów i usług: „Regulacja wynagrodzenia notariusza ma charakter szczegółowy; zawarta jest w aktach różnej rangi, tj. ustawie i rozporządzeniu. Przepisy ustawy o notariacie oraz rozporządzenia w sprawie maksymalnych stawek nie stanowią, że przy ustaleniu wynagrodzenia notariusza bierze się pod uwagę należny od tego wynagrodzenia podatek od towarów i usług ani, że ustalone wynagrodzenie podlega podwyższeniu o ten podatek.”. Analiza przytoczonego stanowiska, pokazuje że jakkolwiek Sąd Najwyższy dokonał teoretycznej analizy obowiązujących przepisów, nie odniósł się w żaden sposób do ich praktycznego zastosowania. W powołanym orzeczeniu nie wyjaśniono w żaden sposób jak omawiana regulacja wpływa na sytuację notariusza, który, jak się wydaje, ma obowiązek uiścić należny podatek od towarów i usług. Skoro, zdaniem Sądu Najwyższego, omawianego podatku nie można zarówno „wliczyć” ani też „doliczyć” do wynagrodzenia notariusza, wydaje się że powołane orzeczenie *de facto* nie rozstrzyga problemu przedstawionego w wystąpieniu Pana Rzecznika.

Podnieść również należy, że stawki podatku od towarów i usług na przestrzeni lat ulegają zmianom, co – przy przyjęciu, że należny podatek od czynności notarialnej mieści się w maksymalnych stawkach taksy notarialnej – powodowałoby, że zmiana stawki podatku od towarów i usług automatycznie wpływałaby na rzeczywistą wysokość wynagrodzenia notariusza i stabilność prowadzenia działalności gospodarczej z jednej strony, a z drugiej - znaczny spadek kwot odprowadzanych przez notariuszy tytułem podatku od towarów i usług (jak wynika ze Sprawozdań i ocen stanu notariatu za 2019 r., 2020 r. i 2021 r., opracowanych przez Krajową Radę Notarialną, notariusze odprowadzili tytułem podatku od towarów i usług: w 2017 r. kwotę 324326174,80 zł, w 2018 r. kwotę 343829791,19 zł, w 2019 r. kwotę 420093020,36 zł, w 2020 r. kwotę 424589559,59 zł, a w 2021 r. kwotę 546388650,49 zł.).

W związku z powyższym, pozostawiając otwartą kwestię prac nad koncepcją *ustawy o zmianie ustawy – Prawo o notariacie oraz niektórych innych ustaw* i zawartych w niej propozycji zmian w zakresie pozycji ustrojowej notariusza, a także dostrzegając element niesprawiedliwości dotychczasowych uregulowań w świetle wprowadzonych przepisów prawa podatkowego, w tym zasady neutralności podatku od towarów i usług, wskazanym wydaje się przeprowadzenie przez Ministra Finansów analizy możliwości uwzględnienia powołanych wyżej orzeczeń sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i wydanie na podstawie przepisu art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.) interpretacji ogólnej dotyczącej praktyki administracyjnej właściwych organów podatkowych (o której to praktyce mowa w cytowanym wyroku C-214/18).

Należy też pamiętać, że strony czynności mają swobodę w wyborze notariusza, zaś notariusze mogą konkurować o klienta. Instrumentem służącym konkurowaniu jest m.in. gotowość do negocjowania wynagrodzenia, stanowiąca nieodłączny element działalności przedsiębiorcy. Ten instrument jest także wpisany obecnie w samą konstrukcję taksy notarialnej, w której określono wyłącznie maksymalne stawki za poszczególne rodzaje czynności notarialnych. Źródłem finansowania wszelkich kosztów funkcjonowania kancelarii notarialnej jest zatem wynagrodzenie pobierane przez notariusza od stron czynności. Zgodnie z art. 89 § 2 ustawy – Prawo o notariacie notariusz wymienia na każdym sporządzonym dokumencie wysokość pobranego wynagrodzenia, podatków i innych opłat, powołując podstawę prawną. W związku z powyższym strona czynności ma jasność, jaka część wpłaconej kwoty stanowi wynagrodzenie notariusza, a jaka przypada na podatki i opłaty.

Mając zatem na uwadze powyższe okoliczności, zaznaczyć należy, że ewentualne wątpliwości dotyczące sposobu obliczania wynagrodzenia przez notariuszy są wynikiem zmian systemu podatkowego i jako takie powinny stanowić ewentualny przedmiot prac legislacyjnych lub interpretacji ogólnej Ministra Finansów. Nie można przy tym wykluczyć, że ewentualne, sygnalizowane wyżej, zmiany ustrojowe dotyczące statusu notariusza wpłyną na kwestię poruszoną w wystąpieniu Pana Rzecznika.

Z wyrazami szacunku

– z upoważnienia Ministra Sprawiedliwości
Marcin Warchoł

Sekretarz Stanu
/podpisano elektronicznie/