



Warszawa, 29-02-2024 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.612.2020.KB

Pan Adam Bodnar

Minister Sprawiedliwości

Via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

problematyka doliczania przez notariuszy podatku od towarów i usług do taksy notarialnej była przedmiotem licznych wystąpień Rzecznika Praw Obywatelskich VII i VIII kadencji – do Ministra Finansów, Ministra Sprawiedliwości, Prezesa Krajowej Rady Notarialnej (dalej: „KRN”) oraz komisji sejmowych i senackich. Niestety kwestia ta – mimo sygnalizowanych przez Rzecznika wątpliwości – nie została do chwili obecnej rozwiązana.

W opinii Prezesa KRN¹ stosowana przez notariuszy praktyka doliczania do wynagrodzenia podatku od towarów i usług trwa nieprzerwanie od 28 lat i ma swoje umocowanie w obowiązujących w tym zakresie regulacjach. Zauważono, że upoważnienie ustawowe zawarte w art. 5 § 3 ustawy z dnia 14 listopada 1991 r. Prawo o notariacie (Dz. U. Nr 22, poz. 91 ze zm., dalej: „Prawo o notariacie”) nie uprawnia Ministra Sprawiedliwości do ustalenia maksymalnej stawki taksy notarialnej, w której znajduje się podatek od towarów i usług.

¹ Pismo Prezesa KRN do RPO z dnia 12 października 2021 r.

Minister Finansów z kolei stanął na stanowisku, że², że przepisy rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 czerwca 2004 r. w sprawie maksymalnych stawek taksy notarialnej (Dz. U. Nr 148 poz. 1564 ze zm., dalej: „rozporządzenie w sprawie stawek”), wydane na podstawie art. 5 § 3 Prawa o notariacie, nie pozwalają na jakąkolwiek możliwość podwyższania przez notariuszy maksymalnych stawek taksy notarialnej o podatek VAT, co oznacza, iż podatek ten jest już zawarty w podanej przez notariusza cenie.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535 ze zm., dalej: „ustawa o VAT”) i Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1, ze zm., dalej: „dyrektywa VAT”) nie zawierają uregulowań, które wskazywałyby, w jaki sposób i w jakiej wysokości należy określić przysługujące notariuszowi wynagrodzenie. Przepisy o VAT regulują wyłącznie sposób obliczenia podstawy opodatkowania z tytułu wykonanych czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Resort finansów zauważył jednocześnie, że nie jest możliwe rozwiązanie kwestii wynagrodzenia notariuszy w drodze podjęcia prac legislacyjnych w przepisach o podatku VAT. Kwestia ustalenia wynagrodzenia dla notariuszy nie jest zagadnieniem, które powinno być rozpatrywane w sferze przepisów podatkowych. Decyzja o sposobie uregulowania wynagrodzenia notariuszy należy do Ministra Sprawiedliwości.

W kontekście powyższego Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił się także Ministra Sprawiedliwości³ z prośbą o zajęcie stanowiska. Dostrzegając element niesprawiedliwości dotychczasowych uregulowań omawianej materii w jej aspekcie podatkowym, Minister Sprawiedliwości jednak, że wykładnia systemowa pozwala na przyjęcie, iż wynagrodzenie notariusza (analogicznie jak wynagrodzenie syndyka), radcy prawnego czy adwokata, określone zostało jako wynagrodzenie „netto” – czyli należy do niego doliczyć podatek VAT.

² pismo Ministra Finansów do RPO z dnia 1 kwietnia 2022 r., znak: PT3.8102.12.2021 oraz pismo Ministra Finansów do Biura Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z dnia 7 czerwca 2021 r. znak: PT3.8102.7.2021

³ Pismo Sekretarza Stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości Marcina Warchoła z dnia 5 stycznia 2023 r.

Notariusz jest przedsiębiorcą, a nie funkcjonariuszem publicznym, co oznacza, że notariusze mogą konkurować o klienta a instrumentem służącym realizacji tego celu jest m.in. gotowość do negocjowania wynagrodzenia. Ministerstwo poinformowało jednocześnie, że w resorcie procedowany był projekt, który przewidywał zmiany ustrojowe mogące być podstawą ponownego przemyślenia problematyki podatku od towarów i usług w kontekście wynagrodzeń notariuszy. Projekt ten został jednak odrzucony przez Sejm RP w trzecim czytaniu.

Zaznaczono także, 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.

Powyższe okoliczności wskazują, że żaden z organów, którym Rzecznik sygnalizował podniesiony problem nie uznał się za właściwy do podjęcia prac legislacyjnych w celu doprecyzowania sposobu obliczania wynagrodzenia przez notariuszy.

Ponadto, w udzielonych Rzecznikowi przez resort sprawiedliwości wyjaśnieniach, nie wskazano wyraźnej podstawy prawnej doliczania podatku VAT do taksy, informując, że wynika ona z obowiązku wyinterpretowanego w oparciu o poglądy zaprezentowane przez Sąd Najwyższy - m.in. w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 21 stycznia 2022 r. sygn. III CZP 37/22. W judykacie tym Sąd Najwyższy dopuścił możliwość wykładni rozszerzającej *per analogiam*, jeśli jest to uzasadnione względami systemowymi i sprawiedliwymi oraz istnieniem luki prawnej i „doliczania” do stawki wynagrodzenia kwoty podatku VAT.

Powyższy pogląd budzi daleko idące wątpliwości, choćby z uwagi na konstytucyjne standardy wyznaczania władztwa podatkowego i nakładania danin.

W nauce prawa konstytucyjnego oraz orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie ulega wątpliwości, że ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wymaga wyraźnej podstawy ustawowej (art. 84 w zw. art. 217 Konstytucji RP).

Nie ulega także wątpliwości, że na gruncie prawa podatkowego brak jest generalnej reguły dopuszczającej stosowanie analogii. Zasada ta ma zastosowanie nie tylko do podmiotu i przedmiotu opodatkowania, lecz także do metod wymiaru.

Zgodnie z uchwałą Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 czerwca 2001 r. sygn. FPK6/01, przez analogię „nie można tworzyć nowych stanów faktycznych

podlegających opodatkowaniu, gdyż jest to obszar wolny od opodatkowania, znajdujący się na zewnątrz ram zakreślonych przez ustawodawcę. Milczenie ustawodawcy niezależnie od tego czy jest zamierzone, czy też wynika z błędu legislacyjnego, będzie stanowiło obszar wolny od opodatkowania, a nie lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii (...)”.

Z przepisów regulujących maksymalne stawki taksy notarialnej oraz podatek od towarów i usług nie wynika jednoznacznie, czy przy umownym ustaleniu wynagrodzenia uwzględnia się należny od tego wynagrodzenia podatek od towarów i usług (VAT), czy też ustalone wynagrodzenie podlega podwyższeniu o ten podatek.

Wynika to z faktu, że ówczesne rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 12 kwietnia 1991 r. w sprawie taksy notarialnej (Dz. U. z 1991 r. Nr 33, poz. 146) wydane zostało przed wejściem w życie 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), która to ustawa wprowadziła w Polsce podatek od towarów i usług.

Doniosłość skutków prawnych związanych z czynnościami notarialnymi sprawiła, że ustawodawca zdecydował się na ograniczenie swobody kształtowania wysokości wynagrodzenia notariusza w umowie ze stronami czynności poprzez wprowadzenie tzw. maksymalnych stawek taksy notarialnej właściwych dla danej czynności.

Można zatem uznać, że przyjęte przez prawodawcę maksymalne stawki taksy miały mieć w jego zamierzeniu charakter gwarancyjny - tzn. nie przekraczać z góry ustalonej kwoty. Dlatego obciążenie osoby korzystającej z usług notariusza dodatkowym świadczeniem publicznoprawnym wymaga - w moim przekonaniu - ustawowej podstawy obowiązku spełnienia tego świadczenia przez niego, a nie przez podmiot, który świadczy usługi, za które osoba ta obowiązana jest zapłacić.

Ponadto podwyższenie wynagrodzenia notariuszy za wykonane czynności notarialne o należny podatek VAT oznacza faktyczne podwyższenie kosztów czynności notarialnych, zwłaszcza dla podmiotów niebędących podatnikami VAT lub podatników VAT, którym nie przysługiwałoby prawo do odliczenia VAT w związku z prowadzoną działalnością.

Uczestnicy obrotu prawnego nie mogą w sytuacjach, w których niezbędny jest udział notariusza (np. poświadczenia notarialne, sporządzanie wypisów, odpisów i wyciągów dokumentów etc.) podjąć decyzji o wyborze innych alternatywnych sposobów osiągnięcia zamierzonych skutków prawnych. Taka możliwość istnieje w przypadku

konieczności skorzystania z pomocy prawnej i wyboru radcy prawnego lub adwokata. Opłaty za czynności adwokatów czy radów prawnych określone są w ramach umowy zawartej w z klientem. Osoba zainteresowana skorzystania z pomocy prawnej ma zatem możliwość wyboru tańszych usług lub negocjowania ceny, w odróżnieniu do sytuacji, w której zobligowana jest do skorzystania z usług notariusza – wówczas takie możliwości praktycznie nie istnieją. Notariusze w podanych przez siebie cennikach podają zazwyczaj maksymalne stawki taksy.

Należy również odnotować, że na sposób ustalenia wynagrodzenia notariusza ma wpływ jego status, który był przedmiotem wielu wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 10 grudnia 2003 r. (sygn. K 49/01) Trybunał wskazał, że „notariusz jest nie tylko osobą zaufania publicznego, ale pełni jednocześnie funkcje pomocnicze w stosunku do wymiaru sprawiedliwości”. Ponadto analiza Prawa o notariacie pozwala odnotować liczne podobieństwa pomiędzy statusem prawnym komornika i notariusza, odbiegającym konstrukcyjnie od modelu wolnego zawodu adwokata i radcy prawnego (zob. wyrok z 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, 10 grudnia 2003 r., sygn. K 49/01; 26 marca 2008 r., sygn. K 4/07). Zarówno komornik, jak i notariusz (art. 5 § 1 Prawa o notariacie) prowadzą działalność na własny rachunek, a wysokość ich wynagrodzenia jest normatywnie uregulowana.

Trudno zatem zgodzić się z oceną, że notariusz jest głównie przedsiębiorcą skoro Trybunał Konstytucyjny zaakcentował przewagę elementu publicznoprawnego uznając, że notariusz jako przedsiębiorca wykonujący powierzone mu zadania państwa pełni jednocześnie funkcje pomocnicze w stosunku do wymiaru sprawiedliwości.

Uznanie, że działania podejmowane przez komorników oraz notariuszy stanowią formę realizowania powierzonej im władzy publicznej pozwala na zwieńczenie poczynionych rozważań konkluzją, że zasady ustalania ich wynagrodzeń (regulowanych normatywnie) i poboru podatku VAT nie powinny budzić żadnych wątpliwości prawnych.

Kwestia podwyższania opłaty egzekucyjnej pobieranej przez komornika, stanowiącej jego wynagrodzenie, o należny podatek VAT była przedmiotem licznych problemów interpretacyjnych, które ostatecznie zostały rozstrzygnięte uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 27 lipca 2017 r. sygn. III CZP 97/16.

W uchwale tej Sąd Najwyższy wyraził pogląd, że przyjęta w polskim prawie konstytucyjna zasada wymagająca ustawowej podstawy obowiązku ponoszenia

ciężarów i świadczeń publicznych, w połączeniu z regułą wyprowadzoną z art. 29 a ust. 1 w związku z ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT, że podatek od towarów i usług jest wliczony do należności za dostarczony towar lub świadczoną usługę, powoduje, iż doliczenie podatku do opłaty egzekucyjnej nie jest dopuszczalne bez wyraźnego upoważnienia w przepisie rangi ustawowej. Sąd Najwyższy wskazał również, że obliczenie należnego podatku metodą "od stu" wymagałoby zmiany przepisów, polegającej na zastrzeżeniu w nich takiej możliwości, analogicznie jak w odniesieniu do wynagrodzeń pobieranych przez adwokatów czy radców prawnych.

Sąd przesądził zatem, że niezamieszczenie w ustawie o komornikach sądowych i egzekucji wzmianki o możliwości doliczenia podatku od towarów i usług do opłaty egzekucyjnej powoduje, że opłatę tę –na podstawie art. 29 a ust. 1 w związku z ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT – należy traktować jako należność brutto, zawierającą już podatek VAT.

Zasada wyrażona przez Sąd Najwyższy znalazła następnie swoje odzwierciedlenie w art. 20 ustawy z 28 lutego 2018 r. o kosztach komorniczych (Dz. U. poz. 770 ze zm.). Zgodnie z tym uregulowaniem, opłata egzekucyjna ustalona zgodnie z przepisami ustawy nie podlega podwyższeniu o jakiejkolwiek dodatkowe należności (w tym podatek VAT).

Do sprawy tej odniósł się także Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 10 kwietnia 2019 r. sygn. C- 214/18 stwierdzając, że przepisy dyrektywy VAT oraz zasady neutralności VAT i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie praktyce administracyjnej właściwych organów krajowych, takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którą przyjmuje się, że VAT od usług świadczonych przez komornika sądowego w ramach postępowania egzekucyjnego jest zawarty w pobieranych przez niego opłatach egzekucyjnych.

Choć wyrok ten dotyczy możliwości doliczania podatku VAT do opłaty egzekucyjnej pobieranej przez komornika to można go uznać za wskazówkę interpretacyjną pomocną w rozstrzygnięciu przedstawionego problemu.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz jednoznaczne stanowisko Ministerstwa Finansów w tym zakresie należy stwierdzić, że pojawiające się w przestrzeni publicznej wątpliwości odnośnie do braku wyraźnej podstawy prawnej do doliczania podatku VAT do wynagrodzenia notariusza, zdają się być w pełni uzasadnione. Konsekwencją tego powinna być odpowiednia reakcja ustawodawcy i pilne doprecyzowanie tej materii.

Wobec powyższego, na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2023 r., 1058), zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą, zajęcie stanowiska w niniejszej sprawie.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

Do wiadomości:

1. Pani Posłanka na Sejm RP
Kamila Gasiuk - Pihowicz
Przewodnicząca Komisji
Sprawiedliwości i Praw Człowieka
w Sejmie RP
via ePUAP
2. Pan Senator RP Marcin Karpiński
Przewodniczący Komisji
Praw Człowieka i Praworządności
w Senacie RP
via ePUAP